

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch
den Richter
R.

in der Beschwerdesache Bf., 1xxx Wien, Adresse1, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 betreffend Einkommensteuer 2004 vom 28. November 2006, Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuer 2006 vom 5. September 2008, Einkommensteuer 2007 vom 12. September 2008, Einkommensteuer 2008 vom 17. Juni 2009, Einkommensteuer 2009 vom 28. Oktober 2010 sowie Einkommensteuer 2010 vom 9. Februar 2012, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Beschwerde gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Beschwerde gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2007, die auch gegen den endgültigen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. Februar 2009 gerichtet ist, wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 werden als unbegründet abgewiesen. Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) steht in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis zum Bund als Beamter und ist seit 1. Jänner 2002 im Ruhestand.

Im Jahre 1983 hat er von seiner Mutter, M.H., den Betrieb eines Einzelhandels mit Korb-, Holz- und Spielwaren gegen Rentenzahlung erworben.

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärungen der Jahre 2004 bis 2010 erklärte der Bf. die nachstehenden Verluste aus Gewerbebetrieb iZm dem Betrieb dieses Einzelhandelsgeschäftes:

Bezeichnung:	Betrag:
Verlust 2004:	- 10.244,91 €
Verlust 2005:	- 15.711,38 €
Verlust 2006:	- 10.119,21 €
Verlust 2007:	- 8.163,61 €
Verlust 2008:	- 3.143,94 €
Verlust 2009:	- 2.614,98 €
Verlust 2010:	- 1.908,33 €
SUMME:	- 51.906,36 €

Im Zuge der Erlassung der jeweils mit Beschwerde (vormals: Berufung) bekämpften Einkommensteuerbescheide 2004 und 2006 bis 2010 wurden u.a. die vorstehend erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes nicht zum Abzug zugelassen und der Betrieb des Spielwarengeschäfts jeweils als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 1 Liebhaberei-Verordnung qualifiziert.

1. vorangehende BP-Feststellungen der Jahre 1999 bis 2003:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 1999 bis 2003 wurde in Tz 2 des BP-Berichtes der *Betrieb* des Einzelhandelsgeschäftes mit Korb-, Holz- und Spielwaren als *Liebhaberei* gemäß § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO beurteilt. In der Folge wurden die nachstehenden Verluste aus Gewerbebetrieb nicht zum Abzug zugelassen und der

Gesamtbetrag der Einkünfte um die nachstehenden nicht anerkannten Verluste aus Gewerbebetrieb erhöht:

Bezeichnung:	Betrag:
Verlust 1999:	- 181.519,00 ATS
Verlust 2000:	- 76.062,00 ATS
Verlust 2001:	- 147.316,00 ATS
Verlust 2002:	- 18.784,56 €
Verlust 2003:	- 10.758,65 €
SUMME:	- 58.968,22 €

Nach den Feststellungen der BP stelle sich die wirtschaftliche und steuerliche Situation des Bf. in den Jahren 1988 bis 2004 wie folgt dar (alle Angaben ohne Groschen- und Centbeträge):

1.1 wirtschaftliche Situation in den Jahren 1988 bis 2004:

Jahr:	Umsatz*):	Einkünfte:	Ausgaben	davon	davon	davon
			gesamt:	Waren:	Personal:	Miete:
1988	396.286	3.937	k. Angabe	k. Angabe	k. Angabe	
1989	318.690	23.360	- 375.324	- 186.400	- 3.403	- 102.878
1990	315.515	- 137.798	- 542.857	- 330.323	- 11.453	- 100.257
1991	452.391	- 139.388	- 726.267	- 463.568	- 41.468	- 85.056
1992	515.529	- 85.098	- 733.300	- 425.160	- 68.330	- 92.149
1993	563.987	- 178.390	- 868.110	- 513.101	- 90.017	- 85.736
1994	518.714	- 125.623	- 752.045	- 472.114	- 94.986	- 94.312
1995	414.288	- 95.296	- 600.732	- 303.174	- 95.427	- 109.089
1996	466.290	- 97.213	- 666.322	- 366.693	- 92.816	- 115.803
1997	482.328	- 138.175	- 724.225	- 407.700	- 98.268	- 120.598
1998	394.203	- 196.215	- 676.415	- 375.333	- 89.967	- 120.598
1999	402.487	- 181.519	- 679.670	- 370.174	- 94.020	- 126.000
2000	424.911	- 76.062	- 614.829	- 302.934	- 89.686	- 125.584
2001	406.457	- 147.316	- 635.061	- 336.193	- 76.112	- 132.693

SUMME	-	-4.852.867	- 945.953	-1.410.753
S:	1.570.796	8.595.157		
2002	28.060 €	- 18.784 €	- 53.327 €	- 29.418 € - 7.924 € - 8.238 €
2003	30.221 €	- 10.758 €	- 47.024 €	- 25.235 € - 7.175 € - 7.391 €
2004	30.771 €	- 10.291 €	- 47.170 €	- 23.742 € - 6.247 € - 8.735 €
SUMME €:	- 39.833 €	- 147.521	- 78.395 €	-21.346 € - 24.364 €
		€		
GESAMT	-772.155,42	431.066,60	-	-
	€:153.987,20		90.091,09	126.887,42

*) Umsätze ohne Eigenverbrauch

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 1999 bis 2002 wurde der Bf. gemäß den eingereichten Erklärungen veranlagt und dabei vorläufige Bescheide gemäß § 200 Abs. 1 BAO erlassen.

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur **Einkommensteuer 1994** wurde der Bf. aufgefordert, sich zur Wirtschaftlichkeit des Betriebes des Einzelhandelsgeschäftes mit Korb-, Holz- und Spielwaren zu äußern. Mit Eingabe vom 18. April 1996 wurde in diesem Zusammenhang dem Finanzamt nachstehendes mitgeteilt:

Im Jahre 1981 habe ich das Geschäft von meiner Mutter, M.H., die den Betrieb 1927 gegründet hat, übernommen.

Meine Mutter war im Geschäft weiter – unentgeltlich – tätig. Es konnte ein, wenn auch bescheidener, Gewinn erzielt werden.

1989 starb meine Mutter. Da sowohl ich selbst als auch meine Ehegattin als Bundesbeamte voll berufstätig sind, also nicht im Verkauf tätig sein können, war eine Weiterführung nur möglich, wenn der Verkauf so gut wie ausschließlich durch Angestellte erfolgt.

Im Zuge der unbedingt notwendigen radikalen Einsparung von Personalkosten war an Öffnungszeiten nur an 3 Tagen in der Woche zu denken. Das Geschäft ist seither nur von Donnerstag bis Samstag geöffnet.

Da die Kunden in relativ hohem Ausmaß in der "Umgebung" (im weiteren Sinn) wohnhaft oder beschäftigt sind, trat bereits nach einigen Monaten ein Gewöhnungseffekt ein. Die Öffnungszeiten werden überdies selbstverständlich durch ein Telefonband mitgeteilt.

Da es sich nicht um Güter des "täglichen Bedarfes" handelt, erscheinen die durch kürzere Öffnungszeiten erzielten Einbußen geringer als die ansonsten notwendigen Angestelltenkosten (mindestens eine zusätzliche Angestellte mit voller Arbeitszeit).

Das Warensortiment des Geschäfts basiert auf vier Warengruppen:

- 1. Korbwaren und Holzwaren*
- 2. Spielwaren (bis zum 10. Lebensjahr)*

3. Bürsten und Besen

4. Seilerwaren

Schwerpunkte sind 1. und 2.

In den letzten Jahren kam es zu einem Rückgang der Korbwaren auf weniger Artikelgattungen. Ähnliches betraf auch die teilweise die Spielwaren. Dementsprechend fanden und finden Schließungen der Geschäfte dieser Branche laufend statt. (Dass auch neue Großunternehmer Mitverursacher sind, versteht sich von selbst).

Ich möchte nur beispielsweise darauf hinweisen, dass ein großes Korbwarengeschäft in wesentlich besserer Lage, nämlich L2. – L. auf der O-Straße, derzeit als unrentabel geschlossen wird, obwohl ein Großhändler und Importeur aus Klagenfurt, O.F., zugleich einer meiner Lieferanten, hinter diesem Geschäft steht. Eine der wenigen verbliebenen bekannten großen Spielwarenfachgeschäfte mit Einzelstandort in Wien, Spielwaren_G. in der M-Straße, teilte sein Geschäft nunmehr in Handelswaren und Hausratartikel auf.

Die angebotene Leistung ist daher – dem Standort T-Straße angemessen – voll ausreichend.

ad 3.):

Die Aufschläge auf die Nettoeinkaufspreise betragen im allgemeinen 85% bis 90% (bei Spielwaren etwas mehr). Höhere Aufschläge würden den Betrieb in den Ruf der "Hochpreisigkeit" bringen, was am gegebenen Standort – eine mehr um ihre Existenz als Geschäftsstraße ringende, in zahlreichen Geschäften bereits leer stehende zunehmend bloße Wohn- und Durchzugsstraße – nicht möglich ist. Noch niedrigere Aufschläge wären nicht zu verantworten.

ad 4.):

Da einige kleinere Betriebe, vor allem in angrenzenden Bezirken, mit Seiler-, Bürsten und Besenwaren geschlossen haben, finden die zu 3. und 4. oben angeführten Warengruppen fühlbar größeres Interesse, sodass sie verstärkt eingesetzt werden sollen. Im amtlichen Telefonbuch habe ich dementsprechend für jede der vier Warengruppen eine Einschaltung.

Bei allen Verbesserungsmaßnahmen bedeutet ein nicht geringes Problem der Umstand, dass die "kleineren Lieferanten", die ein gutes, stark diversifiziertes Warenlager garantieren und auch niedrige "Verpackungseinheiten" liefern (das Geschäft musste stets auf kleine Mengen aber ein möglichst vielfältiges Angebot aufgebaut sein), zunehmend sperren.

Abschließend möchte ich bemerken, dass ich schon allein deshalb unbedingt die Gewinnzone anstrebe, da der Umstand, (mit kleinen Rationalisierungs- und Änderungsmaßnahmen) im 70. Bestandsjahr des Betriebes erfolglos zu sein, für mich ein persönliches Scheitern, oder, anders ausgedrückt, eine Blamage darstellen würde.

Im Zuge der Einreichung der **Einkommensteuererklärung 2001** teilte der Bf. dem Finanzamt nachstehendes mit:

"Ergänzend möchte ich mitteilen, dass ich trotz des Umstandes, dass ich neben meiner Pension als Bundesbeamter auch eine Pension seitens der PVA der gewerbl. Wirtschaft erhalte, meinen Geschäftsbetrieb nach wie vor mit dem Ziel weiterführe, ihn durch diverse Maßnahmen in die Gewinnzone zu bringen. Dementsprechend werden von mir auch weiterhin Pensionsbeiträge an die PVA d. gewerbl. Wirtschaft entrichtet."

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1999 bis 2003 wurde der Betrieb des Einzelhandelsgeschäftes mit Korb-, Holz- und Spielwaren als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO beurteilt, die nachstehenden erklärten Verluste aus Gewerbebetrieb der Jahre 1999 bis 2003 nicht zum Abzug zugelassen und der Gesamtbetrag der Einkünfte jeweils um die nachstehenden nicht anerkannten Verluste aus Gewerbebetrieb erhöht:

Bezeichnung:	Betrag:
Verlust 1999:	- 181.519,00 ATS
Verlust 2000:	- 76.062,00 ATS
Verlust 2001:	- 147.316,00 ATS
Verlust 2002:	- 18.784,56 €
Verlust 2003:	- 10.758,65 €
SUMME:	- 58.968,22 €

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und setzte in dem gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenen Verfahren die Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 unter Außerachtlassung der vorstehenden Verluste fest. Für das Jahr 2003 wurde der Bf. entsprechend den Feststellungen der BP zur Einkommensteuer 2003 veranlagt.

1.2 Berufung gegen die Wiederaufnahms- und Sachbescheide 1999 bis 2003:

Gegen die Bescheide betreffend die amtswegige Verfügung der Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO sowie die im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 und den Einkommensteuerbescheid 2003 wurde mit Eingabe vom 17. März 2005 berufen. Diese Berufung richtet sich gegen die Annahme von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO hinsichtlich des vom Bf. betriebenen Einzelhandelsgeschäftes und wurde wie folgt begründet:

Der Bf. habe die Führung des nicht protokollierten Einzelhandelsunternehmens mit Spielwaren, Korbwaren, Holzwaren, Bürsten, Seilerwaren und Geschenkartikeln nach dem Tod meiner Mutter Ende des Jahres 1989 übernommen. Seine Mutter habe das Unternehmen im Jahre 1927 gegründet und bis wenige Wochen vor ihrem Tod praktisch allein nur mit kurzfristigen Hilfskräften geführt. Der Bf. selbst habe infolge seiner Verpflichtungen als Bundesbeamter nur in geringem Ausmaß für das Geschäft tätig sein

können. Nach dem Tode seiner Mutter habe er die Geschäftsöffnungszeit des Betriebes auf zweieinhalb Tage in der Woche (bei gleichzeitiger Aufnahme einer Teilzeitangestellten) reduzieren müssen, um die laufenden Kosten möglichst gering zu halten.

Bis zur Beendigung seiner beruflichen Tätigkeit zunächst als Bundesbeamter bis Ende 2001 und danach als Konsulent im Werkvertrag bis 30. Juni 2003 habe der Bf. die folgenden Maßnahmen zur Verbesserung des Geschäftserfolges ergriffen: Reduktion der Korbwaren hinsichtlich großvolumiger Artikel zugunsten einer Vielzahl kleinerer Artikel; Schwerpunktsetzung bei Spielwaren in Richtung Holzspielwaren und Plüschtiere; Aufbau der Seilerwaren; Ausbau der Warengruppe Geschenkartikel. Bei allen Maßnahmen habe der Bf. aber im Auge gehabt, die Besonderheiten des Geschäfts mit seiner historischen Einrichtung aus dem Jahre 1927, der Artikelvielfalt und -kontinuität sowie der Erwartungshaltung der zahlreichen Stammkunden nicht abrupt zu verändern.

Nach der Beendigung meiner Berufstätigkeit habe der Bf. - wie er gegenüber dem Finanzamt bereits angekündigt hatte - die nachstehenden weiteren Maßnahmen ergreifen können:

1. Erweiterung der Öffnungszeiten auf volle 3 Tage durchgehend ohne Mittagspause, wodurch sich die Geschäftsöffnungszeit von bisher 16 1/2 auf 25 Stunden verlängert habe. Außerdem habe der Bf. im Dezember das Geschäft während aller Werktage von 9:00 bis 18:30 Uhr durchgehend geöffnet gehalten. Da auch benachbarte Geschäfte verkürzte Öffnungszeiten haben, sei dieser Umstand in der Umgebung nicht ungewöhnlich;
2. Einführung bzw. Verstärkung von Aktionswochen, in denen Artikel preisreduziert angeboten werden;
3. Vermehrte Werbung in den gelben Seiten des Herold-Telefonbuches. Ab 2004 mit dem neuen Hinweis auf die Erreichbarkeit des Geschäftes mit öffentlichen Verkehrsmitteln, wovon im Hinblick auf die fehlenden Parkplätze in unmittelbarer Geschäftsnähe starke Impulse zu erwarten seien;
4. Erstmaliger Einsatz des Internet für die Spielwarenwerbung;
5. Werbung für Holzspielzeug in Schulen;
6. Werbeeinschaltung in der Spezialbroschüre für Senioren "ab 50 - ein Leitfaden für Konsumenten ab 50 im Bezirk Penzing-Fünfhaus";
7. Einführung eines neuen Firmenlogos und des Werbetextes "Ein Geschäft wie anno dazumal..."

Leider habe das Geschäft durch die Eröffnung der N-Einkaufsstraße und des Einrichtungshauses O. in der N-Straße Umsatzeinbußen hinnehmen müssen. Der Bf. sei der Meinung, dass die von ihm ergriffenen Maßnahmen verbunden mit weiteren Anstrengungen mittelfristig zu einer Trendwende und zu positiven Betriebsergebnissen führen werden.

Bedenke man, dass der Bf. sich erst nach der Mitte des Jahres 2003 vermehrt selbst um das Geschäft habe kümmern können, um die vielen vorstehend erwähnten Maßnahmen

nachhaltig zu setzen, so seien bereits jetzt erste Erfolge sichtbar. Dass diese Maßnahmen, um in einem deutlich sichtbaren Ausmaß voll wirksam werden zu können, eines längeren Zeitraumes bedürfen, sei eine Tatsache die nicht zuletzt in der Besonderheit meines Falles gelegen sei.

Zur Frage der Änderung der *Öffnungszeiten* wird seitens des Bf. mit Eingabe vom 9. November 2005 ausgeführt: Aufgrund der Situation, dass das Einzelhandelsgeschäft bis einschließlich Juli 1989 von Montag bis Samstag geöffnet gewesen sei, habe es Gewinne erbracht. Nach dem Tode seiner Mutter sei das Geschäft bis Ende Oktober 1989 gesperrt und ab November 1989 wieder regelmäßig geöffnet gewesen – dies jedoch nur an Samstagen sowie (unmittelbar vor Weihnachten) auch fallweise an weiteren Tagen.

Ab September 1990 habe der Bf. im Hinblick darauf, dass seitens der Kunden ein Interesse am grundsätzlichen Weiterbestand des Geschäftes (trotz der geringen Öffnungszeiten) bestanden habe, eine teilzeitbeschäftigte Verkäuferin für Donnerstag und Freitag ein, sodass dieses Geschäftslokal wie folgt geöffnet gewesen sei:

Wochentag:	Vormittag:		Nachmittag:	
	von:	bis:	von:	bis:
Donnerstag	14:00	18:00		
Freitag	09:00	12:30	14:00	18:00
Samstag	09:00	13:00		

Andere Öffnungszeiten dieses Geschäftslokales seien nach Auffassung des Bf. im Hinblick auf seine weitere berufliche Tätigkeit als Beamter sowie im Hinblick auf die Berufstätigkeit seiner Ehefrau im Hinblick auf eine "möglichste Rationalisierung und Kostenersparnis" nicht möglich gewesen.

Ab *Jänner 2000* sei nach der Eingabe vom 9. November 2005 eine geringe Erweiterung der Öffnungszeiten erfolgt und dieses Geschäftslokal wie folgt geöffnet gewesen:

Wochentag:	Vormittag:		Nachmittag:	
	von:	bis:	von:	bis:
Donnerstag	14:00	18:30		
Freitag	09:00	12:30	14:00	18:30
Samstag	09:00	14:00		

Dabei sei die teilzeitbeschäftigte Verkäuferin weiterhin nur *Donnerstag* und *Freitag* zu den bisherigen Stunden beschäftigt gewesen. Etliche zusätzliche Öffnungstage haben sich lediglich im Rahmen des Weihnachtsgeschäftes ergeben, wobei stundenweise weitere Hilfskräfte zugezogen worden seien. Da die Ehefrau des Bf. im Laufe des Jahres 2001 und der Bf. mit 31. Dezember 2001 in den dauernden Ruhestand traten und der Bf. bis 30.

Juni 2003 noch Werkverträge zu erfüllen hatte, habe das Geschäft ab **Jänner 2002** wie folgt geöffnet werden können:

Wochentag:	von:	bis:	Anmerkungen:
Donnerstag	09:00	18:30	durchgehend
Freitag	09:00	18:30	durchgehend
Samstag	09:00	15:00	durchgehend

Eine Erweiterung der Tätigkeit der Verkäuferin über die bisherige Arbeitszeit von 12 1/2 Stunden wöchentlich hinaus sei schon allein aus Kostengründen nicht möglich gewesen. Diese Öffnungszeiten würden auch heute noch beibehalten, sie seien infolge ihrer Regelmäßigkeit bereits im Bewusstsein der Kunden merkbar gut verankert. Daraus ergebe sich sohin, dass die normalen Öffnungszeiten bis 31. Dezember 1999 15 1/2 Stunden, in den Jahren 2000 und 2001 17 1/2 Stunden und seit 2002 25 Stunden betragen haben. Aufzeichnungen über die Länge der Öffnungszeiten gebe es nicht, sondern nur - für die Lohnverrechnung - über die Anwesenheitszeiten der Verkäuferin, welche jedoch (s. oben) faktisch gleich geblieben seien.

Zur Frage der *Werbung* bzw. *Werbemaßnahmen* werde seitens des Bf. mit Eingabe vom 9. November 2005 ausgeführt, dass in der nachstehenden Aufzählung auch Werbemaßnahmen aufgenommen worden seien, die über das Jahr 2003 hinausgehen. Diese Werbemaßnahmen würden jedoch für die Beurteilung der Bestrebungen zur Gewinnerzielung nicht außer Acht gelassen werden können.

a) Telefonbuchwerbung:

Das Rückgrat der Werbung würden in dem Einzelhandelsgeschäft seit jeher die Einschaltungen in den Herold - Telefonbüchern (früher: "Amtliches Telefonbuch") bilden. Relevant würden nachfolgende Fakten der Einschaltungen erscheinen:

Ausgabe:	Betrag:	Anmerkung:
1999/2000:	6.758,00 S	in den "Gelben Seiten" unter a) Korb- und Flechtwaren, b) Spielwaren, c) Bürsten und Pinsel, d) Seile und Seilerwaren.
2000/2001:	6.996,00 S	ansonsten wie oben angeführt;
2001/2002:	580,61 €	ansonsten wie oben angeführt, jedoch mit zusätzlichen Eintragungen in den Bezirksbüchern;

2002/2003:	661,25 € ansonsten wie oben angeführt, jedoch mit zusätzlichen Eintragungen in den Bezirksbüchern;
2003/2004:	879,48 € s. oben;
2004/2005:	1.018,08 € s. oben.

Im Laufe der Jahre sei die Zeilenanzahl (vor allem unter Korb- und Flechtwaren) sowie die Fett- bis Superfetteintragungen gesteigert worden, die auch zum Teil farbig gestaltet worden seien. Mit der Einschaltung in den Gelben Seiten sei auch die Veröffentlichung in der Internetausgabe der Gelben Seiten verbunden gewesen.

b) sonstige Werbung:

1. Sporthilfe 2002 mit Durchsagen beim Sportfest auf der W.; Kosten: € 50,51;
2. Anzeige auf der Schautafel des Sonderpädagogischen Zentrums in Wien xx., K-Gasse, mit Schwerpunkt Holzspielwaren. Kosten: € 916,--;
3. Schulsporthilfe 2004 für gehbehinderte Kinder, Anzeige in der Schule Wien xx; H-Gasse, Kosten: € 117,60;
4. Einschaltung im Leitfaden f. Konsumenten Herausgeber: Bezirksverlag; Kosten: € 321,30;

Zur Frage nach *weiteren Maßnahmen* wurde mit Eingabe vom 9. November 2005 ausgeführt, dass die folgenden Maßnahmen getroffen worden seien:

1. Einführung eines Firmen - Logos sowie des Werbeslogans W1-Slogan
2. Das Geschäft habe im heurigen Jahr einen neuen Anstrich sowohl im Äußeren wie auch innen im Eingangsbereich erhalten und sei des Weiteren ein neues Schild oberhalb des Eingangs angebracht worden.
3. Seine Verkäuferin habe er bereits zum 31. Dezember 2005 gekündigt. Sie werde ihrem eigenen Vorschlag gemäß ab Jänner 2006 in zeitlich flexibler Weise (jedoch lediglich unter der Geringfügigkeitsgrenze) beschäftigt sein.

Mit weiteren Bescheiden vom 17. Februar 2006 setzte das Finanzamt die (aufgrund der wieder im Rechtsbestand befindlichen "ursprünglichen" Bescheide bisher vorläufig festgesetzte) Einkommensteuer 1999 bis 2002 unter Außerachtlassung der Verluste aus dem Einzelhandelsgeschäft des Bf. endgültig fest. Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 17. Februar 2006 als unbegründet ab. In einer gesonderten Begründung wurde hierzu seitens des Finanzamtes ausgeführt:

Eine Betätigung sei dann als *Liebhabeerei* zu qualifizieren, wenn sie nicht geeignet sei, einen Gesamtgewinn zu erwirtschaften. Das subjektive Element der Gewinnerzielungsabsicht sei anhand von objektiven Kriterien zu überprüfen, ob ein Ertragsstreben vorliege. Die vom Bf. ausgeübte Tätigkeit sei nach der Liebhabeerei-Verordnung als Betätigung mit Einkunftsquellencharakter einzustufen. Aufgrund der

jahrelangen Verlustsituation sei nun zu beurteilen, ob mit der Fortführung dieser verlustbringenden Tätigkeit Liebhaberei vorliege, bzw. ob die angeführten, ergriffenen Maßnahmen geeignet seien, die Verlustsituation nachhaltig zu ändern, sodass insgesamt die Erzielung eines Gesamtüberschusses möglich sei. Zu den gesetzten Maßnahmen sei auszuführen:

ad) Öffnungszeiten:

Das Geschäftslokal sei seit Jahren an nur drei Tagen (Donnerstag bis Samstag) die Woche geöffnet. Im Handel sei bereits seit längerer Zeit der Trend zu längeren und flexibleren Öffnungszeiten gegeben. Eine schrittweise Anhebung der (sehr eingeschränkten) Öffnungszeiten könne daher nicht als Anpassung an die geänderte Marktsituation gesehen werden.

ad) Einschaltungen im Telefonbuch ("Gelbe Seiten"):

Diese seien mehr als Bestandteil der allgemein üblichen Geschäftsgebarung und nicht als gezielte Werbemaßnahme zu sehen.

ad neuer Anstrich: Dieser zähle wohl eher zu den Erhaltungsarbeiten, als dass Werbeaufwand vorliege.

ad) Sortiment:

Die in der Beschwerde genannten Änderungen in diesem Bereich würden dem gewandelten Konsumverhalten (z.B. Trendwende zu Holzspielwaren anstelle von Kunststoffmaterialien; Verringerung des Angebotes großer Korbwaren) entsprechen. Jedoch sei eine (eher geringfügige) Änderung der Produktpalette im Laufe von 14 Jahren nicht als Maßnahme zur Strukturveränderung des Unternehmens anzusehen.

ad) übrige Werbemaßnahmen:

Diese seien in nur sehr geringen, verteilt über mehrere Jahre, Umfang getätigt worden, sodass sie nicht geeignet seien, den Bekanntheitsgrad nachhaltig zu steigern und eine wesentlich veränderte Ertragslage herbeizuführen.

Insgesamt gesehen könne man bei den gesetzten Aktivitäten nicht davon ausgehen, dass sie eine wesentliche Verbesserung des Geschäftserfolges bewirken können. Überdies seien sie erst sehr spät begonnen und jahrelang ein negatives Erfolgsergebnis in Kauf genommen worden.

Auch der Hinweis auf die verstärkte Konkurrenz durch die N-Einkaufsstraße und das Einrichtungshaus O. gehe ins Leere, da sie zwar im selben Bezirk aber nicht in unmittelbarer Nähe des Geschäftslokales gelegen seien und eine andere Käuferschicht ansprechen. Die N-Einkaufsstraße sei im Jahre 19xx eröffnet worden. Auch das Einrichtungshaus O. bestehe bereits seit vielen Jahren (hier habe ein genaues Eröffnungsdatum nicht eruiert werden können). Hätten diese beiden Niederlassungen einen derartig einschneidenden Einfluss auf den Geschäftsgang gehabt, wären Verbesserungs- und Veränderungsmaßnahmen bereits viel früher von Nöten gewesen.

In den Jahren 1990 bis 2004 (2004 lt. Erklärung) seien durchschnittlich Umsätze von mehr als ATS 400.000,-- erzielt worden. Demgegenüber stehen Verluste von jährlich weit über ATS 100.000,-- (Ausnahme 1992, 1995, 1996 und 2000 unter ATS 100.000,--). Insgesamt sei in den Jahren bis 2004 ATS 2,146.235,-- an Verlusten erwirtschaftet worden. Auch unter Berücksichtigung eines allfälligen Veräußerungsgewinnes würde sich kein positives Gesamtergebnis erzielen lassen. Das Gesamtbild ergebe, dass die Fortführung des verlustbringenden Betriebes ohne einschneidende Strukturänderungen mehr aus privaten als aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt sei, weshalb die Betätigung nicht als Einkunftsquelle sondern als Liebhaberei im steuerlichen Sinne zu beurteilen gewesen sei.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 20. März 2006 wurde seitens des Bf. gegen die endgültigen Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2002 vom 17. Februar 2006 berufen und hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom gleichen Tag betreffend Einkommensteuer 2003 die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend wurde ausgeführt:

Gegen die nunmehr mit demselben Inhalt wie zuvor erlassenen Bescheide richten sich nun die neuen Rechtsmittel, die der Bf. mit derselben Begründung vorbringe wie in meiner seinerzeitigen Eingabe vom 17. März 2005. Inzwischen habe der Verwaltungsgerichtshof mit seinem Urteil vom 14.12.2005, 2002/13/0131 entschieden, dass im vergleichbaren Fall eines Facharztes keine typische Tätigkeit mit einer Liebhabereivermutung angenommen und dass daher Liebhaberei wenn überhaupt nur für die Zukunft verfügt werden dürfe.

Auch beim Geschäft des Bf. handle es sich um einen typischen Gewerbebetrieb, der von vornherein keine Vermutung auf Liebhabereibeschäftigung aufkommen lasse. Ergänzend werde vorgebracht:

Die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung gemachte Ausführung, wonach "ab dem Zeitpunkt der Übernahme des Betriebes von der Mutter nur Verluste erwirtschaftet wurden", sei unrichtig. Den Betrieb der Mutter habe der Bf. nämlich bereits im Jahr 1981 übernommen. Bis einschließlich 1988 seien von ihm ausschließlich Gewinne erzielt und versteuert worden. Erst nach dem Tod meiner Mutter im Jahr 1989 seien Verluste eingetreten, weil er und seine Frau anderweitig berufstätig und das Geschäft aus Kostengründen nicht mit Fremdpersonal von Montag bis Samstag durchgehend während sonst üblicher Geschäftszeiten geöffnet gehalten werden konnte.

Das Finanzamt beanstandete weiters zu Unrecht, dass die Öffnungszeiten des Geschäftes nicht "marktgerecht" seien. Es sei nämlich irrig anzunehmen, dass längere Öffnungszeiten automatisch bessere Ergebnisse zur Folge haben. Lange Öffnungszeiten haben nur Vorteile für die großen Handelsketten, wogegen der gewerbliche Klein- und Mittelstand ebenso wie die Wirtschaftskammer Österreich lange Öffnungszeiten ablehnen, weil sie eben nur zur Verschlechterung des Ergebnisses führen können. Die von den Großunternehmen massenweise beschäftigten Billigstarbeitskräfte (oft geringfügig beschäftigt) würden den Kleinbetrieben nicht zur Verfügung stehen. Auch die speziellen

Gegebenheiten eines Betriebes dürfen nicht vernachlässigt werden, wie sich zB beim Geschäft des Bf. infolge weitaus überwiegender Stammkundschaft durch längeres Offenhalten nicht mehr Umsätze erzielen lassen. Auch die beiden benachbarten Geschäfte würden verkürzte Ladenöffnungszeiten haben.

Im April 2006 legte das Finanzamt die Berufungen des Bf. gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor. Seitens des Bf. wurde eine mündliche Verhandlung sowie eine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

1.3 Verfahren zur GZ. RV/0182-G/06 betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2003:

In der am 19. Juni 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, dass der Bf. den Handelsbetrieb bereits 1981 übernommen habe. Bis zum Tod der Mutter des Bf. Jahr 1989 seien immer Gewinne erzielt worden. Der Bf. betreibe nicht Liebhaberei im engeren Sinne, sondern betreibe das Geschäft aus Verantwortung gegenüber seinen Kunden und gegenüber der Familientradition. Der Bf. sei davon überzeugt, den Betrieb wieder "flott zu bekommen". Es sei mittlerweile eine Umkehr bei den Käufergewohnheiten zu erkennen, nämlich dass wieder verstärkt zum Nahversorgungsbereich zurückgekehrt werde. Der Umstand, dass der Bf. nicht als Kaufmann geboren worden sei, solle ihm nicht zum Nachteil gereichen.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003 wurde mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Juni 2006, GZ. RV/0182-G/06, als unbegründet abgewiesen.

In der Berufungsentscheidung sah sich der Unabhängige Finanzsenat nicht veranlasst, von der Beurteilung des Betriebes des Einzelhandelsgeschäftes als Liebhabereibetrieb abzugehen. Insbesondere sei für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht für die einzelnen Streitjahre entscheidend, ob der Bf. in jedem dieser Jahre eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung gehabt habe.

Mit Ablauf des Jahres 1998 (also vor Beginn des Streitzeitraumes) sei für den Bf. aus langjähriger Erfahrung zu erkennen gewesen, dass

- seine Umsätze (und damit auch die Ausgaben für den Wareneinkauf) innerhalb einer gewissen Bandbreite weitgehend gleich bleibend seien;
- sein Betrieb überwiegend von Stammkundschaft besucht werde (s. Schreiben vom 20. März 2006);
- eine wesentliche Verbesserung für ihn nicht über höhere Warenaufschläge zu erreichen sei ("Hochpreisigkeit"; s. Schreiben vom 18. April 1996);
- niedrigere Warenaufschläge dem Betriebserfolg abträglich seien (s. Schreiben vom 18. April 1996);
- verlängerte Öffnungszeiten zu höheren Personalkosten führen bzw. führen würden;

- sein Handelsbetrieb einer "sterbenden" Branche angehöre (s. Schreiben vom 18. April 1996);
- die "N-Einkaufsstraße" und das Einrichtungshaus "O." gleichartige Waren anbieten und - sofern sie überhaupt mit dem Bf. in Konkurrenz stehen - zu Umsatzeinbußen beim Bf. führen;
- sich das "fühlbar größere Interesse" für Bürsten und Besen sowie Seilerwaren (s. Schreiben vom 18. April 1996) nicht so auf den Betriebserfolg ausgewirkt habe, dass er Gewinne hätte erzielen können;

Aus dem Vorbringen des Bf. und den äußeren Umständen gehe weiters hervor, dass

- der Bf. seine Personalkosten auch nach seiner Ruhestandsversetzung (Ende 2001) und der Ruhestandsversetzung seiner Ehefrau (im Lauf des Jahres 2001) bis 2004 nicht reduziert habe;
- Kostenreduktionen in anderen Bereichen (zB Mietzins) nicht erfolgt seien (ob dies überhaupt möglich gewesen wäre, könne dahingestellt bleiben);
- sich der Bf. erst "nach Mitte des Jahres 2003" vermehrt selbst um seinen Betrieb habe kümmern können, "um die vielen vorstehend erwähnten Maßnahmen nachhaltig zu setzen" (siehe Schreiben vom 17. März 2005);

Die vom Bf. als "Verbesserungsmaßnahmen" genannten Maßnahmen (sofern sie überhaupt in den jeweiligen Streitjahren gesetzt wurden) seien nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die geeignet gewesen wären, seinen Handelsbetrieb in den einzelnen Streitjahren aus der Verlustzone zu führen. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem angemessenen Zeitraum sei bei dieser Wirtschaftsführung schon gar nicht möglich gewesen.

Der Unabhängige Finanzsenat ging vielmehr davon aus, dass der Bf. den Handelsbetrieb vor allem aus Familientradition und aus persönlichen Gründen ("... im 70. Bestandsjahr des Betriebes erfolglos zu sein, sei für ihn ein persönliches Scheitern, oder würde, anders ausgedrückt, eine Blamage darstellen"; s. Schreiben vom 18. April 1996) aufrecht gehalten und er sich deshalb den Betrieb geleistet habe.

1.4 VwGH-Erkenntnis vom 11. November 2008, ZI. 2006/13/0124:

Mit Erkenntnis des VwGH vom 11. November 2008, ZI. 2006/13/0124, wurde die gegen die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Juni 2006, GZ. RV/0182-G/06, protokollierte VwGH-Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, der Bf. trete der Sachverhaltsannahme des Unabhängigen Finanzsenates im Wesentlichen nicht entgegen, wonach zu Beginn des Streitzeitraumes mit Ablauf des Jahres 1998 eine Wirtschaftsführung hinsichtlich des vom Beschwerdeführer betriebenen Einzelhandelsgeschäftes vorgelegen sei, die objektiv gesehen niemals Erfolg bringend sein habe können. Zu diesem Zeitpunkt sei bereits ein geschlossener Verlustzeitraum von neun Jahren mit anhaltend hohen Verlusten

vorgelegen, wobei beispielsweise im Jahr 1998 die Ausgaben für den Wareneinkauf beinahe den Wert des Umsatzes erreichten. Damit sei aber offenkundig eine Situation vorgelegen, die im Sinne der oben zitierten Judikatur die Einstellung der Tätigkeit nahe legte, ansonsten deren Qualifikation als Liebhaberei jedenfalls für die Folgejahre nicht zu vermeiden gewesen sei.

Der Bf. bestreite auch nicht konkret die von der belangten Behörde u.a. unter Hinweis auf das *Fehlen der Kostenreduktion* etwa beim Personal oder bei den Mietzinsen getroffene Feststellung, wonach die vom Bf. genannten "Verbesserungsmaßnahmen" *keine* grundlegenden *strukturellen Maßnahmen* gewesen seien, die geeignet gewesen wären, den Handelsbetrieb nachhaltig aus der Verlustzone in Hinblick auf die Erzielung eines Gesamtgewinnes zu führen. Dass die insbesondere in Bezug auf die Streitjahre im Schreiben vom 9. November 2005 erwähnten Änderungen der *Öffnungszeiten*, die jährlichen Telefonbucheinschaltungen (die schon seit jeher das Rückgrat der Werbung bildeten) oder die *sonstigen Maßnahmen* (wobei für die Streitjahre im Wesentlichen nur eine Werbung bei einem Sportfest mit Kosten von rd. 50 EUR zu Buche schlug) von der belangten Behörde als nicht geeignet angesehen wurden, um im Sinne des § 2 Abs. 1 Z 6 der Liebhaberei-VO die Gesamtgewinnerzielungsabsicht zu objektivieren, könne auch nicht als unschlüssig erkannt werden. Daran ändere auch das Beschwerdevorbringen nichts, wonach die vom Finanzamt "geforderten" Rationalisierungs- und Reorganisationsmaßnahmen vom Beschwerdeführer mit den ihm zu Gebote stehenden Mitteln nach Kräften ergriffen worden seien, soweit sie ihm "eben zumutbar und erschwinglich waren". Mit der in der Beschwerde angesprochenen "Hoffnung, längerfristig wieder Gewinn zu erzielen" werde im Übrigen ebenfalls wiederum nur eine Wunschvorstellung angesprochen, ohne auch nur annähernd konkret darzustellen, innerhalb welches - überschaubaren - Zeitraumes der Beschwerdeführer selbst auf Grund der von ihm gesetzten Maßnahmen mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes gerechnet habe.

Der belangten Behörde habe somit im Ergebnis nicht erfolgreich entgegengetreten werden können, wenn sie die Betätigung des Bf. für die Streitjahre nicht als Einkunftsquelle gewertet habe.

2. Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004, 2006 bis 2010:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärungen der Jahre 2004 bis 2010 erklärte der Bf. - wie bereits ausgeführt - die nachstehenden Verluste aus Gewerbebetrieb iZm dem Betrieb dieses Einzelhandelsgeschäftes:

Bezeichnung:	Betrag:
---------------------	----------------

Verlust 2004:	- 10.244,91 €
---------------	---------------

Verlust 2005:	- 15.711,38 €
---------------	---------------

Verlust 2006:	- 10.119,21 €
---------------	---------------

Verlust 2007: - 8.163,61 €

Verlust 2008: - 3.143,94 €

Verlust 2009: - 2.614,98 €

Verlust 2010: - 1.908,33 €

SUMME: - 51.906,36 €

2.1 Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2004 erklärte der Bf. hinsichtlich des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes einen Verlust iHv -€ 10.244,91, der wie folgt ermittelt worden sei:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
Tageslosungen:	36.626,00	Miete:	8.735,48
Eigenverbrauch:	300,00	Strom/Gas:	1.593,47
		Kammerumlage:	167,40
		Telefon:	1.224,88
		SVA gewerbl. Wi.:	2.062,79
		Gehälter:	4.609,97
		Lohnnebenkosten:	1.638,92
		Spesen:	3.395,26
		Wareneinkauf:	23.742,74
SUMME:	36.926,00	SUMME:	47.170,91
Verlust:	- 10.244,91		

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2004 wurde der erklärte Verlust aus dem Gewerbebetrieb iHv -€ 10.244,91 nicht zum Abzug zugelassen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde mit Eingabe vom 29. Dezember 2006 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) erhoben und eine Berücksichtigung des erklärten Verlustes iHv -€ 10.244,91 beantragt. Darüber hinaus wurde beantragt, Ausgaben für eine Unfallversicherung iHv € 37,80 sowie den Kirchenbeitrag iHv € 100,-- als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Begründend wurde ausgeführt, Ausgaben für eine Unfallversicherung seien mit der Begründung nicht als Sonderausgaben anerkannt worden, dass der Gesamtbetrag der Einkünfte € 50.900,-- übersteige und daher Topf-Sonderausgaben nicht berücksichtigt werden können. Die beiden (Sonderausgabe)Posten würden jedoch nicht zu den sog.

"Topf-Sonderausgaben" zählen und wären daher – unabhängig von der Höhe der Einkünfte des Bf. – zu berücksichtigen gewesen.

Infolge der beim für die Jahre 1999 bis 2003 erhobenen und zur Zl. 2006/13/0124 protokollierten VwGH-Beschwerde wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 11. Mai 2007 die Entscheidung über diese Beschwerde gemäß § 281 BAO ausgesetzt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009 wurde der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 teilweise Folge gegeben und der Kirchenbeitrag iHv € 75,-- zusätzlich als Sonderausgaben berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, der beantragte Kirchenbeitrag iHv € 75,-- sei berücksichtigt worden. Aufwendungen für Unfallversicherung würden zu den sog. "Topf-Sonderausgaben" gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 bis 4 EStG 1988 zählen. Diese "Topf-Sonderausgaben" seien ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 36.400,-- schrittweise zu reduzieren, sodass ab einem Einkommen von € 50.900,-- kein Sonderausgabenviertel mehr anzusetzen sei.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 11. November 2008, Zl. 2006/13/0124, sei die Rechtsansicht der Abgabenbehörde bestätigt und die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO qualifiziert worden. Hinsichtlich näherer Ausführungen werde auf die Begründungen zu den Berufungen für die Jahre 2006 und 2007 verwiesen.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2009 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde ausgeführt, der VwGH habe sich in dem Erkenntnis vom 11. November 2008, Zl. 2006/13/0124, nur mit den Einkommensjahren 1999 bis 2003 befasst. Eine automatische Fortschreibung der Liebhaberei für die Folgejahre, ohne Feststellung, ob relevante Änderungen eingetreten seien oder nicht, könne durch den Hinweis auf die VwGH-Entscheidung allein nicht erfolgen. In diesem Zusammenhang werde auf die umfangreichen Ausführungen des Bf. zu diesem Problem im Vorlageantrag vom 16. Oktober 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 verwiesen.

Mit Eingabe vom 25. Mai 2009 übermittelte der Bf. dem Finanzamt eine "Ergänzende Stellungnahme zum Verlust 2008" (Anlage ./B), die zugleich auch einen weiterführenden Zusatz zu dem laufenden Berufungsverfahren betreffend "Einkommensteuer 2004" darstelle. Diese "Ergänzende Stellungnahme" dokumentiere die zwischenzeitig eingetretene positive Entwicklung seines Geschäftsbetriebes sowie die Ursachen dieser positiven Entwicklung und sei im Verfahren betreffend Einkommensteuer 2004 für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei dem Geschäftsbetrieb (noch) um bloße "Liebhaberei" handle, von Bedeutung.

Nach dem Schriftsatz mit der Bezeichnung "Ergänzende Hinweise und Feststellungen zum Verlust 2008" spiele bei den laufenden Berufungsverfahren für die Jahre 2004 bis 2007 die Frage, ob die Wahrscheinlichkeit bestehe, dass der Bf. in seinem Geschäft künftig wieder

Gewinne erzielen werde, eine ausschlaggebende Rolle. Dies gelte selbstverständlich auch für die Beurteilung des Jahres 2008. Dies sei seitens der Abgabenbehörde wiederholt zum Ausdruck gebracht worden und werde auch nicht bestritten.

Zu der von der Abgabenbehörde vertretenen Auffassung, es müsse davon ausgegangen werden, dass die Rückkehr in die Gewinnzone praktisch auszuschließen sei, habe der Bf. wiederholt die gegenteilige Meinung vertreten. Nach der Auffassung des Bf. sei das Gelingen der angestrebten Rückkehr in die Gewinnzone vielmehr sehr wahrscheinlich. Insbesondere sei durch eine Reihe gezielter (und teilweise auch aufgrund geänderter gesetzlicher Bestimmungen neuerdings möglicher) Einsparungsmaßnahmen die Rückkehr in die Gewinnzone höchst wahrscheinlich.

Alleine aus der detaillierten Einnahmen-Ausgabenrechnung 2008 gehe klar hervor, dass sich für das Jahr 2008 ein Verlust in Höhe von lediglich -€ 3.143,94 ergebe, der ursprünglich noch mit -€ 3.456,-- angenommen worden sei. Im Jahre 2008 sei noch ein Überhang der Zahlungsverpflichtungen aus 2007 zu begleichen gewesen. Der Überhang aus dem Jahre 2008 habe daher nur -€ 2.100,-- betragen. Die Minusdifferenz zwischen den beiden Überhängen betrage daher allein schon € 2.000,--.

Des Weiteren sei mit 31. März 2008 infolge des Pensionsantritts eine Verkäuferin aus dem Dienstverhältnis ausgeschieden. Die Schlusszahlungen im Jahre 2008 haben € 1.210,-- betragen. Diese Angestellte werde auch in Zukunft nicht ersetzt. Die beiden Positionen, Überhang aus 2007 (€ 2.000,--) und Schlusszahlungen für Verkäuferin (€ 1.210,--) würden zusammen fast genau die Höhe des im Jahre 2008 noch erlittenen Verlustes ergeben. Die Wahrscheinlichkeit, im Jahre 2009 in die Gewinnzone zurückzukehren, sei daher sehr groß, noch dazu, weil der Bf. einen spezifizierten Versandhandel vor allem mit Natur-Rohrgeflechten vorbereite.

Abschließend werde auch auf die diversen übrigen einschlägigen Ausführungen in der Beschwerde sowie auf die Tatsache verwiesen, dass die vorstehenden Ausführungen auch für die vorliegenden Darlegungen betreffend Einkommensteuer ab 2004 von Relevanz seien.

2.2 Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2006 erklärte der Bf. hinsichtlich des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes einen Verlust iHv -€ 10.119,21, der wie folgt ermittelt worden sei:

Einnahmen:	Betrag:	Ausgaben:	Betrag:
Tageslosungen:	28.590,00	Mietzins:	8.063,52
Eigenverbrauch:	198,00	Strom und Gas:	1.866,74
		Kammerumlage:	168,40

		Telefon:	1.194,86
		SV der gewerbl. Wi.:	1.084,64
		Gehälter:	3.802,62
		Lohnnebenkosten:	435,07
		sonstige Spesen:	4.317,53
		Wareneinkäufe:	17.973,83
SUMME:	28.788,00	SUMME:	38.907,21
Verlust:	- 10.119,21		

Mit Bescheid vom 1. April 2008 wurde entsprechend der eingereichten Erklärung der Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -€ 10.119,21 iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes zum Abzug gebracht.

Mit weiterem Bescheid vom 5. September 2008 wurde der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 1. April 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben, da der Verlust aus Gewerbebetrieb iHv -€ 10.119,21 zu Unrecht anerkannt worden sei - zumal seitens des UFS die Tätigkeit des Bf. als Liebhaberei eingestuft worden sei.

Gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO sowie den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5. September 2008 wurde mit Eingabe vom 8. Oktober 2008 fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben und eine Aufhebung bzw. ein Widerruf der angefochtenen Bescheide beantragt. Damit werde der Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5. September 2008 außer Kraft gesetzt und der Zustand des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 1. April 2008 wiederhergestellt.

Begründend wurde in der Beschwerde vom 8. Oktober 2008 gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 1 BAO sowie gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 ausgeführt, eine solche Beurteilung – seinerzeit vom VwGH für die Jahre 1999 bis 2003 angenommen – habe keinerlei Dauerwirkung, ähnlich einem Feststellungsbescheid. Sie sei vielmehr jährlich neu begründet festzustellen, dass bzw. warum der Geschäftsbetrieb als Liebhabereibetrieb zu bewerten sei.

Wäre diese Prüfung im vorliegenden Fall erfolgt, hätte die Abgabenbehörde bereits aus der Aktenlage erkennen können, dass der Liebhabereitatsbestand so nicht mehr vorliege, da sich die maßgeblichen Umstände geändert haben. Die vom Finanzamt und vom UFS vorgenommene Bewertung sei davon ausgegangen, dass Maßnahmen einer "Neuorganisation" zum Zweck des Abbaus der Verluste nicht oder zu wenig vorgenommen und die Erreichung von Gewinnen in absehbarer Zeit nicht erwartet werden könne. Diese Tatsachenfeststellungen würden jedoch nicht mehr als aktuell angesehen werden können. Inzwischen haben die Verluste aus dem Geschäftsbetrieb von -€ 15.000,-- im Jahre

2006 auf -€ 10.000,-- und im Jahre 2007 auf -€ 8.000,-- gesenkt werden können. Als *wesentliche* und *dauerhafte* Ursache dieser Trendumkehr in Richtung Gewinn könne aus den dem Finanzamt vorliegenden Unterlagen entnommen werden, dass die im Geschäft tätige Angestellte nur mehr im Rahmen einer *geringfügigen Beschäftigung* tätig gewesen sei. Anbei sei bemerkt, dass diese Dienstnehmerin seit Ende März 2008 über eigenen Wunsch auf die von der Angestellten bereits erreichten Pension völlig *ausgeschieden* und auch durch keine andere Angestellte ersetzt worden sei und auch *nicht ersetzt* werde. Des Weiteren habe der Bf. erreichen können, dass er nicht mehr verpflichtet sei, *Pensionsbeiträge* an die "SVA der gewerblichen Wirtschaft" zu zahlen.

Dass auch viele "Kleinigkeiten" wie neuerlich geänderte Öffnungszeiten, geänderte Wareneinkäufe etc. eine Rolle bei der Senkung der Verluste gespielt haben, sei selbstverständlich.

Der Tatbestand, den die Abgabenbehörde ihrem Aufhebungsbescheid sowie dem Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5. September 2008 zu Grunde hätte legen müssen, sei daher nicht mehr jener gewesen, der den Bescheiden 1999 bis 2003 zu Grunde gelegen und worauf sich die Behörde gestützt habe. Die Annahme, dass es sich bei der Geschäftstätigkeit selbstverständlich um Liebhaberei handle, sei nicht haltbar, sei unrichtig.

Ob die rechtliche Relevanz des bereits geänderten Sachverhaltes der bescheidaufhebenden Abgabenbehörde bewusst gewesen sei oder sie diese Veränderung überhaupt übersehen habe, sei infolge der Kürze der Begründung des Aufhebungsbescheides sowie des Sachbescheides nicht erkenntlich. Aus der oben aufgezeigten Formulierung der Begründung des Aufhebungsbescheides müsse geschlossen werden, dass der Behörde diese Änderung des Tatbestandes nicht bewusst gewesen sei.

Die Außerkraftsetzung des Einkommensteuerbescheides 2006 sei daher insofern zu Unrecht erfolgt, als ein bereits rechtskräftiger Bescheid aufgehoben worden sei, von dem die Behörde keinesfalls habe sagen können, sein Spruch sei "nicht richtig". Nicht der Spruch des aufgehobenen Bescheides sei "zu Unrecht" ergangen, vielmehr sei der Bescheid zu Recht ergangen. Hätte die Behörde Vorsicht walten lassen wollen und beobachtet, ob die Änderungen hin zu einem gewinnbringenden Betrieb anhalten, dann hätte dies durch die Erlassung eines den Verlustausgleich anerkennenden Bescheides erfolgen können, der im Rahmen eines vorläufigen Bescheides hätte ergehen können. Dies hätte dem Grundsatz einer geringst möglichen Belastung jeder Partei durch die Behörden entsprochen und widerspreche auch nicht den Bestimmungen der Liebhaberei-VO.

In eventu werde mit Beschwerde vom 8. Oktober 2008 beantragt, im Falle der Nichtstattgabe des Berufungsantrages den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 5. September 2008 dahingehend abzuändern, dass der Verlust aus dem Geschäftsbetrieb

iHv -€ 10.119,21 im Rahmen eines Verlustausgleiches anerkannt werde, wobei dieser geänderte Bescheid ebenfalls neuerlich nur vorläufig ergehen könnte.

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend Einkommensteuer 2006 sowie Einkommensteuer 2006 wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, bei einer Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO würden Einkünfte vorliegen, wenn sie durch die Absicht veranlasst sei, einen Gesamtgewinn zu erzielen. Bei der Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht sei als Kriterium das "anhand **objektiver** Umstände (§ 2 Abs. 1 LVO) nachvollziehbare **Gesamtgewinnstreben**" heranzuziehen.

Mit den Bescheiden des Finanzamtes vom 17. Februar 2006 sowie mit Berufungsentscheidung des UFS-Graz vom 19.6.2006, GZ. RV/0182-G/06, sei hinsichtlich der erklärten Verluste aus gewerblicher Betätigung des Bf. festgestellt worden, dass es sich bei der Betätigung (Einzelhandel mit Korb-, Holz- und Spielwaren) ab dem Jahre 1999 um Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO handle. Diese Ansicht sei mittlerweile durch das in dieser Sache ergangene VwGH-Erkenntnis vom 11.11.2008, ZI. 2006/13/0124, bestätigt worden.

Werde eine Quelle einmal als Liebhaberei beurteilt, so sei ein Abgehen von dieser Zuordnung nur bei grundlegender Änderung der Betätigung zulässig. Die Betätigung müsse durch Maßnahmen dergestalt geändert werden, dass von einer neuen Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO gesprochen werden könne. Ob diese grundlegend geänderte Betätigung eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei sei, sei gesondert zu beurteilen (vgl. VwGH 28.3.2001, ZI. 96/13/0013). Die Umsatz- und Ertragssituation des Bf. sei in den letzten Jahren lt. BVE wie folgt verlaufen:

Jahr:	Umsatz:	Verlust:
Jahr 1997:	35.052,14 €	10.041,57 €
Jahr 1998:	28.647,85 €	14.259,50 €
Jahr 1999:	29.249,87 €	13.191,50 €
Jahr 2000:	30.879,48 €	5.527,64 €
Jahr 2001:	29.538,38 €	10.705,87 €
Jahr 2002:	28.060,22 €	18.784,56 €
Jahr 2003:	30.221,91 €	10.758,65 €
Jahr 2004:	30.771,91 €	10.291,91 €
Jahr 2005:	25.541,54 €	15.711,38 €
Jahr 2006:	23.990,19 €	10.119,21 €
Jahr 2007:	21.417,67 €	8.163,61 €

SUMME:		127.555,40 €
---------------	--	---------------------

Die Umsätze der letzten Jahre von rund plus/minus € 30.000,-- seien schrittweise auf € 21.200,-- im Jahre 2007 zurückgegangen. Die Fixkosten des Betriebes seien keinen großen Schwankungen unterworfen gewesen. Der Wareneinkauf sei rückläufig gewesen. Von € 23.742,91 im Jahre 2004 habe er sich schrittweise korrespondierend zum gesunkenen Umsatz auf € 13.801,96 im Jahre 2007 verringert. Es sei daher wohl eher davon auszugehen, dass der geringere Aufwand an Wareneinkauf auf den Umsatzrückgang als auf "vorsichtigere Mengenbestellungen" (wie in der Beschwerde 2007 ausgeführt) basiere. Ebenfalls in der Beschwerde 2007 sei ein veränderter Warenschwerpunkt ins Treffen geführt worden. Die Änderung des Sortiments habe jedenfalls keine Umsatzerhöhung zur Folge gehabt. Hinsichtlich der verlängerten Öffnungszeiten an den Freitagen und Samstagen sei nicht ausgeführt worden, ab wann diese geändert worden seien. Zumindest haben sie in den betrachteten Jahren keine Verbesserung der Geschäftslage erbracht. Alle angeführten Maßnahmen würden insgesamt gesehen nicht dazu führen, dass von einer völlig geänderten und somit neuen Betätigung ausgegangen werden könne.

In der Beschwerde werde ausgeführt, dass die Angestellte ab 2006 nur mehr geringfügig beschäftigt und ab Ende März 2008 infolge Erreichung des Pensionsalters ausgeschieden sei. Es sei nicht geplant, eine neue Bedienstete aufzunehmen. Der Gehaltsaufwand (netto lt. Einnahmen- Ausgaben-Rechnung) und die Zahlungen an die Gebietskrankenkasse haben sich lt. BVE in den letzten Jahren wie folgt entwickelt:

Zeitraum:	Gehalt:	GKK:
Jahr 1997:	4.924,42 €	2.217,07 €
Jahr 1998:	4.396,60 €	2.218,61 €
Jahr 1999:	4.824,46 €	2.037,31 €
Jahr 2000:	4.415,96 €	1.739,37 €
Jahr 2001:	3.932,69 €	2.070,65 €
Jahr 2002:	5.738,37 €	2.412,76 €
Jahr 2003:	5.175,33 €	2.000,99 €
Jahr 2004:	4.609,97 €	1.638,92 €
Jahr 2005:	5.081,00 €	1.845,15 €
Jahr 2006:	3.802,62 €	435,07 €
Jahr 2007:	3.817,70 €	374,18 €

Berücksichtige man, dass ab April 2008 die Lohn- und Lohnnebenkosten wegfallen, so ergebe sich dadurch eine Verminderung des Verlustes um ca. € 4.400,--. Da aber in all den Jahren bereits durch die Fixkosten und die Wareneinkäufe die Umsätze überschritten

worden seien, sei auch bei völligem Wegfall sämtlicher Lohnkosten mit keinem positiven Ergebnis zu rechnen.

Hinsichtlich des Wegfalles des Pensionsbeitrages an die "SVA der gewerblichen Wirtschaft" sei zu bemerken, dass die Beträge an diese Sozialversicherung in den vergangenen Jahren rückgängig gewesen seien. Die Höhe des Verlustes -€ 8.163,61 (2007) sei daher auch auf die verringerte Beitragszahlung im Jahre 2007 (zum Vergleich: € 1.765,17 (2005), € 1.084,64 (2006) und € 590,95 (2007)) zurückzuführen gewesen.

Die oben angeführte Entwicklung der Verluste und die Übersicht in der Berufungsentscheidung vom 19.6.2006 zeige, dass Schwankungen immer wieder aufgetreten seien. Ein Absinken der Verluste durch Wegfall von Lohnkosten und Beitragszahlungen ändere nichts daran, dass die Verluste allein durch den Überhang an Fixkosten und der Wareneinkäufe entstehen. Die angeführten Verbesserungsmaßnahmen seien keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die geeignet wären, den Betrieb aus der Verlustzone zu führen.

Nach der weiteren Begründung der Berufungsvorentscheidung, datiert mit 23. Dezember 2008, betreffend die Beschwerde vom 8. Oktober 2008 liege die Entscheidung über die Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen der Abgabenbehörde und sei nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen. Die Ermessensübung habe sich vor allem am Zweck der Norm zu orientieren. Daher sei bei Aufhebungsbescheiden gemäß § 299 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit zu geben. Insbesondere könne die Abgabenbehörde I. Instanz einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch unrichtig sei.

Vom Bf. seien in den Jahren ab 1990 bis 2003 jeweils Verluste zwischen -€ 18.784,-- (höchster Verlust) und -€ 5.527,-- (geringster Verlust) erzielt worden. Da keine Unwägbarkeiten vorgelegen und keine wesentlichen strukturverbessernden Maßnahmen gesetzt worden seien, sei die Betätigung ab dem Jahre 1999 insgesamt als Liebhaberei iSd § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO zu beurteilen gewesen. Diese Ansicht sei mittlerweile durch das VwGH-Erkenntnis vom 11.11.2008, Zl. 2006/13/0124, bestätigt worden. In den Jahren ab 2004 habe der Bf. die nachstehenden Verluste erwirtschaftet:

Zeitraum:	Verlust:
Jahr 2004:	10.291,91
Jahr 2005:	15.711,38
Jahr 2006:	10.119,21
Jahr 2007:	8.163,61
SUMME:	44.286,11

Die Umsatzsituation der Jahre 2004 bis 2007 sei rückläufig gewesen, die *Umsätze* seien von rund € 30.500,-- (2004) schrittweise auf € 21.200,-- (2007) zurückgegangen. Die *laufenden Betriebsausgaben* wie Miete, Strom und dgl. seien naturgemäß keinen großen

Schwankungen unterworfen. Der *Gehaltsaufwand* habe € 5.175,33 (2003), € 4.609,97 (2004), € 5.081,00 (2005), € 3.802,62 (2006) und € 3.817,70 (2007) betragen. Die *Lohnnebenkosten* haben sich entsprechend den bezahlten Gehältern entwickelt. Der *Wareneinkauf* sei ebenfalls rückläufig gewesen, von € 23.742,91 (2004) habe er sich schrittweise korrespondierend zum gesunkenen Umsatz auf € 13.801,96 (2007) verringert.

Eine eher geringfügige Änderung im Bereich der Lohnkosten und (in der Beschwerde 2006 nicht näher ausgeführte) Änderung der Geschäftszeiten und der Warenbestellungen, würden keine grundlegende Änderung der Betätigung bewirken, sodass man von Beginn einer neuen, nunmehr mit der Aussicht auf Erwirtschaftung eines Gesamtgewinnes gerichteten Quelle ausgehen könne. Aus den vorgelegten Unterlagen haben keine Änderungen ersehen werden können, die Anlass zu einer Änderung der Rechtsmeinung gegeben hätten. Die Anerkennung der Verluste im Bescheid vom 1. April 2008 sei daher zu Unrecht erfolgt.

Da im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2006 vom 1. April 2008 kein Grund vorgelegen sei, von der bisherigen Beurteilung der Betätigung als Liebhaberei im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO abzugehen, sei ein im Spruch richtiger Bescheid erlassen worden. Die Aufhebung sei daher zu Recht erfolgt. Hinsichtlich weiterer Ausführungen werde auch auf die Begründung zum Einkommensteuerbescheid verwiesen.

In weiterer Folge erklärte das Finanzamt mit Bescheid vom 4. Februar 2009 die vorläufige Abgabensatzung in dem Bescheid vom 5. September 2008 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig und verwies in der Begründung auf die Begründung der vorstehenden Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009.

Mit Eingabe vom 13. Februar 2009 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid vom 4. Februar 2009 und beantragte gleichzeitig die Vorlage der Beschwerde vom 8. Oktober 2008 zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Berufungsvorentscheidung vom 12. Jänner 2009.

Ergänzend wurde mit Eingabe vom 13. Februar 2009 ausgeführt, die Auffassung eines nicht weiter zu prüfenden Fortwirkens (der Liebhaberei), für die es keinen Feststellungsbescheid gebe, mag mehr oder minder der "eingespielten" Realität entsprechen, nicht aber der rechtlichen Verpflichtung der jährlich neuen Beurteilung, ob Liebhaberei gegeben sei. Es gebe keine Automatik des Vorliegens der Liebhaberei bis zum Vorliegen einer neuen, anderen "Quelle". Die Ablehnung der Berücksichtigung des (bereits deutlich verminderten) Verlustes aus dem Geschäftsbetrieb sei daher zu Unrecht erfolgt. Dass unter diesen Umständen die Vorläufigkeit aberkannt worden sei, entspreche unter den vorgenannten Aspekten keineswegs dem Grundsatz der geringst möglichen Belastung. Im Übrigen werde auf die abschließende, umfangreiche Befassung mit obigen Problemen wie auf die Darlegungen im Schriftsatz vom 8. Oktober 2008 verwiesen.

Zur Beurteilung der Frage, ob der Geschäftsbetrieb noch als Liebhaberei-Unternehmen anzusehen sei oder nicht, erscheine es erforderlich, einige Zahlen zu ergänzen und einige Maßnahmen festzuhalten, die den Wiedereintritt in die Gewinnzone im Jahre 2009, spätestens 2010 erwarten lasse.

Die vom Bf. gesetzten Maßnahmen haben bereits einen durchschlagenden Erfolg gezeigt, da der Verlust 2008 nur mehr -€ 3.456,-- betrage. Dies sei umso beachtlicher, als 2008 noch ein Rechnungsbetrag von € 4.100,-- an Rechnungsbeträgen aus 2007 habe bezahlt werden müssen, im Jahre 2009 nur mehr € 2.100,-- aus dem Vorjahr zu bezahlen seien.

Dies bedeute sohin einen kontinuierlichen raschen Rückgang der Verluste von 2005 bis 2008 um fast 80% (!). Eine Reihe von Maßnahmen sei für die erfolgreiche Entwicklung maßgebend. Entgegen mancherlei Ratschlägen und negativen Beurteilungen des Finanzamtes, das sich (wörtlich) an die beispielhaften Vorgaben der LVO halte, sei das Bestreben des Bf. darauf gerichtet, *nicht* so sehr *Umstrukturierungsmaßnahmen* zu setzen, um höhere Umsätze zu erzielen, sondern Einsparungen durchzuführen, die sich auch ohne Umsatzsteigerungen verwirklichen lassen. Diese seien in wesentlich kürzerer Zeit wirksam.

Überdies sei zu berücksichtigen gewesen, dass es sich nun einmal um das Geschäft eines Kleinunternehmens – positioniert in einer Einkaufsstraße – handle, das in hohem Maße auf Stammkunden angewiesen sei und wo es sich traditionell und notwendigerweise um eine sog. Mischbranche handle. Als wesentliche Schritte seien daher aufzuzählen:

1. Umstellung von einem Betrieb mit Angestellter auf reinen Familienbetrieb.
2. Abänderung des Warenanbots unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Stammkunden das Rückgrat des Kundenstocks bilden: daher sei eine größere Vielfalt erforderlich, jedoch kleinere Mengen der einzelnen Artikel. Die Durchsetzung dieses Grundsatzes bei den Lieferanten sei oft schwierig, da die Bestellungen vielfach keine ganzen "Verpackungseinheiten" umfassen, aber trotzdem preislich akzeptabel sein müssen.
3. Pflege des Typs eines "Geschäfts anno dazumal": Die Einrichtung stamme zum Großteil noch original aus der Gründungszeit (aus dem Jahre 1927).
4. Individuelles Eingehen auf die Wünsche der Stammkunden (was bei Angestellten vielfach nicht möglich sei). Alle diese Maßnahmen benötigten eine Zeit der Einspielung. Das Einsparungspotential umfasse vor allem zwei Gebiete:
 - Einsparungen aller Lohn- und Lohnnebenkosten;
 - Der verbesserte Wareneinkauf bewirke, dass kaum unverkäufliche oder stark verbilligte Ladenhüter bleiben, die den Erlös aus Warenverkäufen in der Vergangenheit oftmals stark gesenkt haben.

Gleichzeitig sei es in letzter Zeit gelungen, mehr Jungfamilien für Einkäufe zu interessieren, wobei vor allem die Forcierung von Holzspielzeug sowie Plüschware sich positiv auswirke. Aus den obigen Ausführungen sei daher ersichtlich:

Das seit Jahren vom Finanzamt erfolgende einseitige Festhalten an den Begriffen der Umstrukturierung und der Umsatzsteigerung sei eine viel zu einseitige Betrachtungsweise des Problems der Verluste sowie des Gewinnstrebens. Tatsächlich haben nämlich Änderungen bei Kalkulationen, beim Verzicht auf Angestellte, die Anwendung von Begünstigungen für Kleinunternehmer und der bereits beschriebene verbesserte Wareneinkauf zur raschen Verminderung der Verluste von 2005 bis 2008 auf ein Fünftel (!) wesentlichen Anteil.

In der Liebhaberei-VO und dem Durchführungserlass hierzu finden sich demonstrative Beispiele, die alle darauf abzielen, nur *beispielhaft* darzulegen, wie bloße Liebhaberei an die Stelle des geschäftlichen Wollens trete. Als eigentliches Ziel stehe aber der Gewinn oder – sollte ein solcher (noch) nicht eingetreten sein – die Wahrscheinlichkeit der Erzielung eines solchen. Gleichzeitiger – und eigentlicher Auslöser für die LVO – seien Geschäftspraktiken gewesen, deren einziges Ziel darin bestanden habe, Verlustausgleiche durch "Konstruktionen" zu erzielen, die den eigentlichen Gewinn bringen sollen (Beispiele: das Verluste bringende Reitgestüt eines passionierten Reiters, das sog. Hausherrnmodell oder die Gründung eines nicht lebensfähigen Unternehmens). Es dürfte außer Zweifel stehen, dass es sich beim Kleinunternehmen des Bf., das ihn schon so viel Mühe und Geld gekostet habe, sicherlich nicht um ein "Missbrauchsmodell" handle.

An dieser Stelle sei aber auch noch auf ein weiteres Problem verwiesen, das – aus welchem Grund auch immer – im Zusammenhang mit "Liebhaberei" und Fortdauer dieser Zuordnung stehe, gleichsam automatisch von der erstmaligen Feststellung weg. Hier werde vielfach in zweierlei Weise nicht rechtskonform vorgegangen:

1. Das Finanzamt verweise immer wieder auf die Entscheidung des UFS und des VwGH ohne auf die Tatsache Rücksicht zu nehmen, dass von beiden eine Feststellung der Liebhaberei nur für die Jahre 1999 bis 2003 geprüft worden sei. Dementsprechend seien nur die bloßen Hinweise auf Erkenntnisse des UFS oder VwGH betreffend die nachfolgenden Jahre ungenügend.

Aus dem VwGH-Erkenntnis vom 11.11.2008, Zl. 2006/13/0124, gehe hervor, dass das Geschäft des Bf. eines jener sei, wo der *Schwerpunkt* bei der Kriterienprüfung auf der Entwicklung bis zum Veranlagungsjahr liege. Wie jedoch der Umkehrschluss zeige, dürfe die weitere (zu erwartende) Entwicklung in den kommenden Jahren bei der Beurteilung zumindest nicht ausgeschlossen werden.

Demgegenüber schreibe das Finanzamt in seiner Begründung nachfolgendes: "Werde eine Quelle einmal als Liebhaberei beurteilt, so sei ein Abgehen von dieser Zuordnung nur bei grundlegender Änderung der Betätigung zulässig (vgl. VwGH 28.3.2001, Zl. 96/13/0013). Die Betätigung müsse durch Maßnahmen dergestalt geändert werden, dass von einer neuen Betätigung gemäß § 1 Abs. 1 LVO gesprochen werden könne. Ob diese grundlegend geänderte Betätigung eine Einkunftsquelle oder Liebhaberei sei, sei gesondert zu beurteilen.

Bei der Durchsicht des vorstehenden VwGH-Erkenntnisses könne obiges Zitat bedauerlicherweise nicht gefunden werden. Sicherlich könne es sich um einen Irrtum

bei der Zitierung des Erkenntnisses gehandelt haben. Ob dies der Fall sei, könne nicht beurteilt werden.

2. Im zitierten Erkenntnis aus dem Jahre 2001 finde sich jedoch eine wesentlich andere, wichtige Entscheidung vom 3.7.1996, ZI. 93/13/0171, in dem festgehalten werde, dass die Einkunftsquelleneigenschaft einer Betätigung in erster Linie danach zu beurteilen sei, ob die geprüfte Tätigkeit in der betriebenen Weise objektiv Aussicht habe, sich lohnend zu gestalten.

Unter der *Ertragsfähigkeit* einer Betätigung als Tatbestandsvoraussetzung ihrer Einkunftsquelleneigenschaft sei die Eignung der Tätigkeit zu verstehen, einen der positiven Steuererhebung aus der betroffenen Einkunftsart zugänglichen *wirtschaftlichen Gesamterfolg* innerhalb eines absehbaren Zeitraumes abzuwerfen.

Wie die obigen Darlegungen zeigen, haben die vom Bf. ergriffenen Maßnahmen endlich tatsächlich Erfolg und haben sich die Verluste für das Veranlagungsjahr 2008 auf das Minimum von -€ 3.450,-- verringert. Die Maßnahmen, die dazu geführt haben, seien derart, dass mit einem Gewinn bereits 2009, spätestens 2010 zu rechnen sei. Hinsichtlich näherer Details werde auf die bis 30. April 2009 fällige Einkommensteuererklärung verwiesen, die – so wie bisher stets – genaue Listen der Einnahmen und Ausgaben enthalten werde.

Als weitere Neuerung für die Zukunft sei schließlich erwähnt, dass eine Erweiterung des Geschäftsbetriebes durch Verkauf auch über *Internet* geplant sei.

2.3 Verfahren betreffend Einkommensteuer 2007:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2007 erklärte der Bf. hinsichtlich des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes einen Verlust iHv -€ 8.163,61, der wie folgt ermittelt worden sei:

Einnahmen:	Betrag:	Ausgaben:	Betrag:
Tageslosungen:	25.495,00	Mietzins:	8.063,52
Eigenverbrauch:	206,00	Strom und Gas:	2.178,75
		Kammerumlage:	168,40
		Telefon:	1.019,90
		SV der gewerbl. Wi.:	590,95
		Lohnkosten:	3.817,70
		Lohnnebenkosten:	374,13
		sonstige Spesen:	3.849,30
		Wareneinkäufe:	13.801,96

SUMME:	25.701,00	SUMME:	33.864,61
Verlust:	- 8.163,61		

Mit vorläufigem Bescheid vom 12. September 2008 wurde für das Jahr 2007 der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 8.163,61 iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes nicht zum Abzug zugelassen und der als außergewöhnliche Belastung (mit Selbstbehalt) beantragte Betrag iHv € 8.050,92 für Kreditrückzahlungen nicht berücksichtigt. Hinsichtlich der Nichtanerkennung des Verlustes wurde auf die Begründung der BVE für die Jahre 1999 bis 2002 verwiesen. Im Hinblick auf das bereits für die Jahre 1999 bis 2003 zur Zl. 2006/13/0124, anhängige VwGH-Verfahren erging dieser Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig.

Gegen den vorläufig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 12. September 2008 wurde mit Eingabe vom 16. Oktober 2008 das Rechtsmittel der Beschwerde (vormals: Berufung) berufen und eine antragsgemäße Erledigung beantragt. Nach den weiteren Ausführungen in der Beschwerde könne die Feststellung der Liebhaberei nicht "automatisch" getroffen werden, da das Vorliegen von Liebhaberei für jedes Jahr konkret neu begründet werden müsse.

Nach der Eingabe vom 16. Oktober 2008 seien die Verluste zwischenzeitig von - € 15.000,-- auf -€ 10.000,-- (2006) und -€ 8.000,-- (2007) fast halbiert worden, da es Einsparungen bei den Personalkosten gegeben habe: eine Angestellte sei ab 2006 nur mehr geringfügig beschäftigt und mit Ende März 2008 aus dem Betrieb gänzlich ausgeschieden und nicht mehr nachbesetzt worden. Der Bf. habe weiters erreichen können, dass von ihm seit 2007 keine *Pensionsbeiträge* mehr zu entrichten seien, dabei handle es sich um klar nachvollziehbare, dauerhafte Einsparungen.

Die *Öffnungszeiten* des Geschäftes seien – wie bereits ausgeführt – am Freitag abends und Samstag nachmittags verlängert worden. Die Propagierung als "*Wochenendgeschäft*" (ähnlich einem Marktbetrieb), teilweise geänderte *Warenschwerpunkte*, behutsamere *Mengenbestellungen* (wenn auch erschwert durch Unterschreitung gestaffelter "Verpackungseinheiten"), würden eine positive Entwicklung ergeben, die mit den seinerzeitigen negativen Annahmen aufgrund der Jahre 1999 bis 2002 nicht mehr vergleichbar seien. Eine Begründung, die sich bloß auf diese längst vergangenen Jahre berufe, berufe sich daher auf einen nicht mehr aktuellen Tatbestand.

Ob Liebhaberei vorliege, könne nicht allein mit dauernden Verlusten begründet werden, ebenso sei nicht die leiseste Annahme eines Missbrauches gegeben. Diesen Umständen werde bei der Anwendung der LVO viel zu wenig Beachtung geschenkt: Die LVO erkläre nicht jede Tätigkeit für Liebhaberei, wenn sie keinen Gewinn abwerfe, sondern nur jene Tätigkeiten, die keine Gewinne abwerfen, sondern vielmehr Verluste erzielen sollen. Dementsprechend seien die Kriterien des § 2 Abs. 1 LVO (wie marktgerechtes Verhalten, Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage etc.) nur in Zusammenhang mit der Frage zu verstehen, ob eine *Gewinnerzielungsabsicht* bestehe. Richtiger: ob eine

Gewinnerzielungsabsicht nicht gegeben sei, weil der tatsächliche "Gewinn" in Wirklichkeit aus dem erzielten Verlust gezogen werden solle, es sich also um einen Missbrauch des Verlustausgleiches handle. Dies sei völlig verständlich, wenn man sich die Geschichte und den Aufbau der LVO vor Augen halte:

Zuerst sei darauf zu verweisen, dass Fragen der "Liebhaberei" als solche im Einkommensteuergesetz nicht geregelt seien. Sie seien erst in der Liebhaberei-VO durch entsprechende Auslegungen vom BM für Finanzen entwickelt worden, um den damals vor allem in Form des "Bauherrenmodells" verbreiteten Missbrauch, gezielt herbeigeführte Verluste im Wege des Verlustausgleiches in finanzielle Vorteile umzuinstrumentalisieren, zu bekämpfen. Dementsprechend würden in § 1 Abs. 2 LVO als Liebhaberei Maßnahmen des Bauherrenmodells sowie defizitäre Betriebe im Interesse verbilligter Pflege persönlicher Vorlieben und in § 2 Abs. 2 Scheinfirmen, als Fälle des möglichen Missbrauches, konkret angeführt. Die in § 2 Abs. 1 erwähnten beispielhaften Kriterien, aus denen mangelnde Gewinnabsicht abgeleitet werden könnte, sollen daher generell zu einer Klärung der Frage führen, ob Gewinnabsicht oder Verlustabsicht vorliegt, ob also – im Gesamtzusammenhang gesehen – der Verdacht eines missbräuchlichen Verlustausgleiches besteht oder nicht.

Der Bf. möchte mit Nachdruck auf die Tatsache verweisen, dass ihm aus der Weiterführung des Geschäftes nach wie vor viel Arbeit, Risiko und finanzielle Nachteile entstehen, die er aus seinem sonstigen Einkommen unter großer Mühe (der Bf. habe bereits einen Bankkredit aufnehmen müssen) finanziert habe und noch immer – wenn auch bereits in werdendem Umfang – finanziere. Die Erzielung von Verlusten bewirke beim Bf. ausschließlich negative Folgen, selbst wenn sie im Wege des Verlustausgleiches gemildert würden.

Der Bf. möchte weiters darauf verweisen, dass ihm seit vielen Jahren durch die Annahme des Vorliegens von Liebhaberei, also durch Nichtanerkennung von Verlusten und durch bedeutende Rückzahlungen ihm sämtliche Bemühungen um eine Konsolidierung, d.h. auch Gewinnerzielung seines Geschäftsbetriebes massiv behindert worden seien und für eine Reihe von Verbesserungsmöglichkeiten (die teilweise konkret geplant gewesen seien) einfach das nötige Kapital gefehlt habe. Trotz all dieser Schwierigkeiten sei es gelungen, die Verluste – wie schon zuvor dargestellt – spürbar zu senken, sodass er sein Geschäft, das weitaus überwiegend im Nahbereich verankert sei, fortführen habe können.

Seinen Geschäftsbetrieb als Angelegenheit der Liebhaberei iSd LVO einzureihen und jährlich als solche fortzuschreiben, bedeute eine völlige Verkennung des Sinns und der Aufgaben dieser Verordnung, deren Zielrichtung zweifellos nicht darauf gerichtet sei, lang eingesessene, für die Nah- und Nischenversorgung wichtige Kleinbetriebe, die vom Eigentümer mit hohem persönlichen Einsatz aufrecht erhalten werden, zu beseitigen.

Aus diesem Grund sei es auch eine unbillige Härte, trotz wesentlicher Fortschritte bei der Minderung der Verluste aus dem Geschäftsbetrieb und Erlassung eines ohnehin nur vorläufiger Bescheides, diese noch bestehenden Verluste nicht anzuerkennen und ihm

damit auch keine Möglichkeit zu bieten, in seinem Geschäft weitere positive Maßnahmen zu setzen, um rascher in die Gewinnzone zu gelangen.

Es werde daher beantragt, die als außergewöhnliche Belastung geltend gemachten Kreditrückzahlungsraten für 2007 iHv € 8.050,92 sowie die Verluste aus dem Geschäftsbetrieb iHv -€ 8.163,91 bei der Bemessung der Einkommensteuer zu berücksichtigen. In eventu werde die Erlassung eines lediglich vorläufigen Bescheides beantragt.

Mit Vorhalt vom 23. Oktober 2008 wurde dem Bf. vorgehalten, dass nicht jede Darlehens- bzw. Kreditrückzahlung automatisch zu einer außergewöhnlichen Belastung gemäß § 34 EStG führe. Vielmehr müsse der Kredit zur Abdeckung von Aufwendungen herangezogen worden sein, die ihrerseits die Voraussetzungen des § 34 Abs. 1 EStG (Außergewöhnlichkeit (Abs. 2), Zwangsläufigkeit (Abs. 3) und Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (Abs. 4) erfüllen.

Nach der Eingabe vom 21. November 2008 sei der in Rede stehende Kredit zum Zweck der Umwandlung des Kontoüberschreitungsrahmens des Gehalts- und Pensionskontos aufgenommen worden. Mit dem Personalkredit sei der für ein Pensionskonto hohe Kontoüberziehungsrahmen (Einkaufsrahmen) in einen *normalen Personalkredit* umgewandelt worden. Das Kreditvolumen habe € 32.000,-- betroffen und sei mit einer Laufzeit von 5 Jahren sowie einer monatlichen Rate iHv ursprünglich € 659,11 zurückzuzahlen gewesen. Die 1. Rate sei im Juni 2006 fällig, die letzte Rate im Mai 2011.

Mit 31. Dezember 2001 sei der Bf. in den dauernden Ruhestand getreten. Da der Bf. seit längerer Zeit Verluste gehabt habe und seine Tätigkeit seit 1999 als Liebhaberei beurteilt und der Bf. überdies die erhaltenen Verlustausgleichsbeträge mehrerer Jahre zurückzahlen habe müssen, habe er den Kontorahmen entsprechend ausschöpfen müssen. Die Umwandlung des ausgeschöpften Kontoüberschreitungsrahmens in einen regulären Privatkredit habe den Vorteil

- niedriger Zinsen
- einer gesicherten Liquidität bei Fortführung des Geschäftes

trotz der oben erwähnten Probleme und Hindernisse gehabt. Ein Beleg über die Kreditrückzahlungsbeträge im Jahre 2007 werde der Einkommensteuer-Erklärung 2007 beigelegt.

Bei Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wurde mit BVE vom 12. Jänner 2009 als unbegründet abgewiesen.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes in der BVE zeige die bereits angeführte Übersicht der Entwicklung der Verluste und die Übersicht in der BVE, dass Schwankungen immer wieder aufgetreten seien. Ein Absinken der Verluste durch Wegfall der Lohnkosten und Beitragszahlungen ändere nichts daran, dass die *Verluste allein* durch den Überhang der *Fixkosten* und der *Wareneinkäufe* entstehen. Die vom Bf. angeführten

Verbesserungsmaßnahmen seien keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die geeignet wären, den Betrieb aus der Verlustzone zu führen.

Die Argumente des Bf., dass nach der Liebhaberei-VO und hier insbesondere die Kriterienprüfung gemäß § 2 Abs. 1 LVO nur in dem Zusammenhang zu sehen sei, ob Gewinnerzielungsabsicht bzw. das Lukrieren von Verlusten im Vordergrund stehe, gehen ins Leere. Für die Beurteilung, ob eine Betätigung als Einkunftsquelle zu betrachten sei, sei das anhand objektiver Umstände nachvollziehbare Gewinnstreben maßgeblich. Die subjektive Gewinnerzielungsabsicht sei nur subsidiär heranzuziehen. Wenn auch dem Bf. ein Hoffen auf positive Ergebnisse durchaus zuzusprechen sei, so sei doch für ihn aufgrund der langjährigen Erfahrung erkennbar, dass bei nicht völlig geänderter Wirtschaftsführung keine Gewinnerzielungsabsicht bestehe. Die Betätigung sei daher weiterhin als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu behandeln.

Soweit Kreditrückzahlungen iHv € 8.050,92 als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht werden, habe das Vorhalteverfahren ergeben, dass der Kredit im Jahre 2006 aufgenommen worden sei. Damit sei eine Umwandlung des hohen Überziehungsrahmens des Pensionskontos in einen Personalkredit erfolgt. Die hohe Überziehung sei mit den Verlusten der Vorjahre und den ESt-Rückzahlungen ab Feststellung der Liebhaberei begründet worden. Nach den Ausführungen des Finanzamtes stelle die Rückzahlung eines Kredites an sich noch keine außergewöhnliche Belastung dar. Vielmehr müsse der Kredit zur Finanzierung von Aufwendungen verwendet werden, die an sich die Voraussetzungen des § 34 EStG erfüllen. Eine Kreditaufnahme zur Finanzierung von Aufwendungen eines verlustbringenden Betriebes, der zur Liebhaberei erklärt worden sei und von Einkommensteuerschulden, erfülle diese Voraussetzungen nicht. Unterstellte man die Richtigkeit der Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung, so wäre lediglich ein Betrag iHv € 143,83 einkommensmindernd. Bei einem Einkommen nach Abzug der Sonderausgaben in Höhe von € 65.892,43 würde der nicht zu berücksichtigende Selbstbehalt € 7.907,09 betragen.

Die Rückzahlung des Kredites könne auch nicht als nachträgliche Betriebsausgabe im Sinne des § 32 Z 2 EStG gesehen werden, da dem reinen Tilgungsbetrag (ca. € 6.400,--) nie Ausgabenwirksamkeit zukomme. Hinsichtlich der Zinskomponente (ca. € 1.650,--) sei die Eignung zur nachträglichen Betriebsausgabe ebenfalls abzusprechen, da nicht nachvollziehbar sei, inwieweit hiervon Schulden betroffen seien, die noch aus Zeiten vor dem Jahre 1999 stammen und den damals betrieblichen Bereich betreffen. Überdies sei in den Jahren, als die Betätigung noch als Einkunftsquelle qualifiziert worden sei, nie Zinszahlungen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden, was zu dem Schluss geführt habe, dass die Ausgabenüberschüsse durch Einlagen abgedeckt worden seien. Die Kreditrückzahlung habe daher nicht steuerwirksam berücksichtigt werden können.

Mit Bescheid vom 4. Februar 2009 erklärte das Finanzamt die vorläufige Abgabensatzung aufgrund des Bescheides vom 12. September 2008 gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig. In der Begründung wurde auf die Begründung der BVE vom 12. Jänner 2009 verwiesen.

Mit Eingabe vom 21. Februar 2009 wurde gegen den endgültig ergangenen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. Februar 2009 berufen und eine Behebung des für endgültig erklärten Einkommensteuerbescheides 2007 vom 4. Februar 2009 beantragt. Mit Eingabe vom 21. Februar 2009 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde vom 16. Oktober 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 12. September 2008 zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Ergänzend wurde ausgeführt, die Aufnahme eines Kredites (5 Jahre Laufzeit bis Mai 2011, jährliche Rückzahlung € 8.050,--) sei durch die Einschätzung des Geschäftsbetriebes als Liebhaberei erforderlich geworden. So in der Begründung der Berufungsvorentscheidung davon ausgegangen werde, dass keiner der in § 34 Abs. 1 EStG genannten Gründe für den Bf. von Relevanz sei, so werde dem entgegen gehalten:

Zum einen handle es sich um einen Kredit, wo allein schon die monatliche Rate (mehr als € 660,--) höher als bei der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sei (s. § 34 Abs. 2 EStG). Der Umwandlung des hohen, ausgeschöpften Kontorahmens in einen Personalkredit aufgrund des Wunsches der Bank habe sich der Bf. im Hinblick auf sein Alter und dem erfolgten Übertritt in den dauernden Ruhestand nicht entziehen können. Dadurch sei eine Zwangsläufigkeit iSd § 34 EStG gegeben gewesen. Weiters sei der Selbstbehalt überschritten und die Belastung weder eine Betriebsausgabe, noch Werbungskosten noch Sonderausgabe.

Entgegen der Annahme in der Bescheidbegründung gebe es keinen Kredit zur Finanzierung von Aufwendungen eines verlustbringenden Betriebes, sondern nur die Finanzierung der Rückzahlung eines Kredites für Schulden, in der er durch die *Weiterführung* des Betriebes trotz Verlusten geraten sei. Aus Anlass der Annahme, dass Liebhaberei vorliege, sei die Rückforderung von Beträgen besonders erschwert worden.

Wiederholt wurde hinsichtlich des nicht anerkannten Verlustes aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 8.163,-- für das Jahr 2007 ausgeführt, dass die Rechtsauffassung des Vorliegens von Liebhaberei nicht unter bloßem Hinweis auf frühere Jahre und ohne Berücksichtigung inzwischen erfolgter wesentlicher Verbesserungen vertreten werden könne. Eine automatische Fortwirkung der Liebhaberei gebe es nicht, da das Vorliegen von Liebhaberei in jedem Jahr erneut konkret begründet werden müsse.

Die weiteren Ausführungen in der Beschwerde vom 21. Februar 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 sind wortgleich zu der Beschwerde vom 16. Oktober 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 zur Frage des Vorliegens von Liebhaberei nach den Vorgaben der Liebhaberei-VO.

Ergänzend wurde jedoch vorgebracht, die Erfolge bei der voraussichtlichen Gewinnerzielung im Geschäftsbetrieb des Bf. noch 2009 oder spätestens 2010 lassen es als "Härte" erscheinen, bestehende vorläufige Bescheide in endgültige Bescheide zu verändern. Dies insofern, als so die Möglichkeit ausgeschlossen werde, wenigstens nach Wiedererreichen von Gewinnen eine Berücksichtigung dieser Tatsache zu ermöglichen. Die Vornahme gleichsam einer Verlängerung oder Wiederaufnahme

eines Beobachtungszeitraumes unter den vorliegenden Umständen würde weder durch das Einkommensteuergesetz noch durch die LVO oder ihren Durchführungserlass ausgeschlossen.

Es werde daher beantragt, den Bescheid vom 4. Februar 2009, mit dem der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2007 vom 12. September 2008 für endgültig erklärt wurde, zu beheben und die Beschwerde vom 16. Oktober 2008 gegen den Bescheid vom 12. September 2008 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen.

Der Berufung vom 21. Februar 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. Februar 2009 wurde ebenso eine "Kopie der Ergänzenden Stellungnahme zum Verlust 2008" beigelegt.

2.4 Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2008 erklärte der Bf. hinsichtlich des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes einen Verlust iHv -€ 3.143,94, der wie folgt ermittelt worden sei:

Einnahmen:	Betrag:	Ausgaben:	Betrag:
Tageslosungen:	25.243,00	Mietzins:	8.063,52
Eigenverbrauch:	384,00	Strom und Gas:	1.771,64
		Kammerumlage:	168,40
		Telefon:	1.035,41
		Gehalt:	1.210,51
		sonstige Spesen:	1.679,29
		Wareneinkäufe:	14.842,17
SUMME:	25.627,00	SUMME:	28.770,94
Verlust:	- 3.143,94		

Mit Bescheid vom 17. Juni 2009 wurde für das Jahr 2008 der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 3.143,94 iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes nicht zum Abzug zugelassen. In der Begründung verwies das Finanzamt hinsichtlich der Nichtanerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb auf die Begründung zur BVE für die Jahre 1999 bis 2002 sowie auf die Entscheidung des VwGH.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 17. Juni 2009 wurde mit Eingabe vom 21. Juli 2009 berufen und eine Anerkennung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes beantragt. In Eventu wurde beantragt, über die Frage der Anerkennung oder Nichtanerkennung des Verlustes einen vorläufigen Bescheid zu erlassen. Insbesondere haben sich die Tatbestände,

die von der Behörde für die Beurteilung als Liebhaberei herangezogen worden seien, grundsätzlich zum Positiven verändert. Daher könne die immer wieder vertretene Ansicht, der Betrieb könne keine Gewinne abwerfen, nicht mehr aufrecht erhalten werden. Im Übrigen verweist der Bf. auf die bislang von ihm vorgebrachten Eingaben, mit denen die wiederholten Beurteilungen des Finanzamtes des Betriebes des Einzelhandelsgeschäftes als Liebhaberei bekämpft wurden und legt dieser Eingabe ebenso die "Ergänzenden Hinweise und Feststellungen zum Verlust 2008" bei.

Neuerlich wurde darauf verwiesen, dass das VwGH-Erkenntnis vom 11.11.2008, ZI. 2006/13/0124, sich tatbestandsmäßig nur auf die Jahre 1999 bis 2003 beziehen könne. Daraus ergebe sich, dass es ein "automatisches" Fortbestehen der Liebhaberei nicht gebe, da diese Frage jährlich aufs Neue zu prüfen sei. Der im angefochtenen Bescheid enthaltene als Begründung für die Nichtanerkennung der Verluste einzig erfolgte Verweis auf die "Begründung zur BVE für die Jahre 1999 bis 2002" und auf die "VwGH-Entscheidung" könne den dargelegten Umständen daher nicht genügen und stelle allein im Hinblick auf die aktenkundig geänderte Gesamtsituation einen grundsätzlichen Begründungsmangel dar.

Die derzeitige Situation des Geschäftsbetriebes an der Schwelle zwischen einem gerade noch bestehenden Verlust und der ganz realen Chance zur Rückkehr in die Gewinnzone, könne daher nicht für eine endgültige Nichtanerkennung des Verlustes reichen – allenfalls für eine vorläufige Entscheidung analog den Überlegungen der Liebhaberei-VO. Die von der Behörde im Rahmen der bisherigen diversen Verfahren zum Ausdruck gebrachten Meinungen müssen durch die Entwicklung mehr oder minder als überholt bezeichnet werden.

Wenn der VwGH dem Bf. anlaste, er hätte nicht "annähernd konkret darzustellen vermocht, innerhalb welches – überschaubaren – Zeitraumes" er "selbst auf Grund der von ihm gesetzten Maßnahmen mit der Erzielung eines Gesamtgewinnes rechnete", so sei festgehalten, dass dieser "überschaubare Zeitraum" vom Bf. nunmehr wohl begründet und in der Anlage ./B zur Einkommensteuererklärung dargelegt worden sei.

Mit Beschwerde vom 21. Juli 2009 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 wurde beantragt, den Verlust des Jahres 2008 iHv -€ 3.143,94 aus seinem Gewerbebetrieb als für einen Verlustausgleich geeignet anzuerkennen oder zumindest über die Frage der Anerkennung oder Nichtanerkennung des Verlustes vorerst lediglich durch einen vorläufigen Bescheid abzusprechen.

Diese Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2.5 Verfahren betreffend Einkommensteuer 2009:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2009 erklärte der Bf. hinsichtlich des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes einen Verlust iHv -€ 2.614,98, der wie folgt ermittelt worden sei:

Einnahmen:	Betrag:	Ausgaben:	Betrag:
Tageslosungen:	25.085,00	Mietzins:	8.063,52
Eigenverbrauch:	242,00	Strom und Gas:	2.364,33
		Kammerumlage:	168,40
		Telefon:	1.030,72
		sonstige Spesen:	2.594,84
		Wareneinkäufe:	13.720,17
SUMME:	25.327,00	SUMME:	27.941,98
Verlust:	- 2.614,98		

Mit Bescheid vom 28. Oktober 2010 wurde für das Jahr 2009 der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 2.614,98 iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes nicht zum Abzug zugelassen. Begründend wurde hinsichtlich der Nichtanerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb ebenso auf die Begründung zur BVE für die Jahre 1999 bis 2002 und auf die Entscheidung des VwGH verwiesen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28. Oktober 2010 wurde mit Eingabe vom 4. November 2010 berufen und eine Anerkennung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes beantragt. In Eventu wurde beantragt, über die Frage der Anerkennung oder Nichtanerkennung des Verlustes einen vorläufigen Bescheid zu erlassen.

Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Ausführungen in den diesbezüglichen Beschwerden (vormals: Berufungen) des Bf. zur Frage, ob die Voraussetzungen zur Beurteilung des Betriebes als Liebhaberei tatsächlich schon vorliegen, verwiesen. Insbesondere möchte der Bf. auf die Entwicklung des seit Jahren deutlich sinkenden Verlustes verweisen, wie er dies auch schon in der Anlage ./B zu Punkt 1 der Beilage E1 (betriebliche Einkünfte) der Einkommensteuer-Erklärung für 2008 getan habe. Im Hinblick darauf, dass der Verlust des Jahres 2009 weiter – bis fast zur Geringfügigkeit gesunken sei, sei weiters zu bemerken:

Der VwGH gehe davon aus, dass jedes Jahr erneut zu prüfen sei, ob die Voraussetzungen zur Beurteilung eines Gewerbebetriebes als Liebhaberei vorliegen. Nun könne aber unter der vorliegenden günstigen Entwicklung keinesfalls mehr von der Annahme ausgegangen werden, dass das Geschäft des Bf. auch in Zukunft keinen Gewinn werde erzielen können – ein Umstand, der jedoch für die Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege oder nicht, wesentlich sei. Es werde daher beantragt, den Verlust iHv -€ 2.614,98 für das Jahr 2009 anzuerkennen. In Eventu werde beantragt, dass der Einkommensteuerbescheid 2009 in

jenem Umfang als er vorliegend angefochten werde, lediglich als vorläufigen Bescheid zu erlassen.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2.6 Verfahren betreffend Einkommensteuer 2010:

Bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2010 erklärte der Bf. hinsichtlich des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes einen Verlust iHv -€ 1.908,33, der wie folgt ermittelt worden sei:

Einnahmen:	Betrag:	Ausgaben:	Betrag:
Tageslosungen:	27.305,00	Mietzins:	7.391,56
Eigenverbrauch:	196,00	Strom und Gas:	1.479,60
		Kammerumlage:	169,40
		Telefon:	901,92
		sonstige Spesen:	2.010,91
		Wareneinkäufe:	17.455,94
SUMME:	27.501,00	SUMME:	29.409,33
Verlust:	- 1.908,33		

Mit Bescheid vom 9. Februar 2012 wurde für das Jahr 2010 der erklärte Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 1.908,33 iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes nicht zum Abzug zugelassen. Begründend wurde hinsichtlich der Nichtanerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb ausgeführt, dass sich hinsichtlich der Beurteilung, ob Liebhaberei vorliege, im Vergleich zu den Vorjahren keine Änderung ergeben habe. Die behauptete geringe Umsatzsteigerung 2011 sei nicht geeignet, von der Liebhabereibeurteilung abzugehen. Die Betätigung sei daher weiterhin als Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu behandeln.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9. Februar 2012 wurde mit Eingabe vom 12. Februar 2012 berufen und eine Anerkennung des erklärten Verlustes aus Gewerbebetrieb iZm dem Betrieb des in Rede stehenden Einzelhandelsgeschäftes beantragt, da der Betrieb nicht mehr als Liebhaberei zu beurteilen sei.

Begründend wurde ausgeführt, soweit das Finanzamt von einer lediglich "geringen Umsatzsteigerung 2011" spreche, die nicht geeignet sei, von der Liebhabereibeurteilung abzugehen, so werde auf die ausführlichen Darlegungen in den ergänzenden Schreiben zur Einkommensteuererklärung 2010 vom 6. Jänner 2012 (Anm: 9. Jänner 2012, auf welches sich die Bescheidbegründung wohl beziehe) hingewiesen. In diesem Schreiben

würden durchaus nachhaltig wirksame Maßnahmen zur angestrebten Gewinnerzielung aufgezählt werden. Diese Maßnahmen mögen infolge des Umstandes, dass es sich beim Betrieb des Bf. um ein Kleinunternehmen handle, *absolut* gesehen geringfügig wirken, seien aber eine insgesamt bedeutende und ausschlaggebende relative Steigerung des Umsatzes.

Nach dem der Einkommensteuer-Erklärung 2010 beigelegten Eingabe vom 9. Jänner 2012 haben im Jahre 2010 Umsätze von insgesamt € 31.850,-- (brutto) bzw. € 26.451,-- (netto) erzielt werden können. Dadurch seien nicht nur die in den letzten Jahren ständig geringer werdenden Verluste weiter vermindert, sondern vielmehr jener "turn-around" erreicht worden, den der Bf. zu erreichen in den bisherigen Berufungen wiederholt zu erhoffen erwähnt habe.

Die deutliche Erhöhung der Einnahmen mit € 22.754,-- (netto) sei aber nicht – wie ursprünglich beabsichtigt – mithilfe von Internet-Verkäufen, sondern durch teilweise Änderungen im Warenangebot und ganz besonders durch zusätzliche – variable – Verkaufstage sowie die Ausdehnung jener Zeit vor Weihnachten, wo an sämtlichen Werktagen geöffnet gewesen sei, erreicht worden. Dadurch habe eine merkbare Erweiterung des in hohem Ausmaß aus Stammkunden bestehenden Kundenstocks erreicht werden können. Die vorstehend aufgezeigten Umstände seien für Fragen der Beurteilung, ob es sich beim Betrieb des Bf. um Liebhaberei handle oder nicht, von Bedeutung.

Die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

2.7 weitere Eingabe vom 27. August 2012 iZm Einkommensteuer 2011:

Mit der an den Unabhängigen Finanzsenat gerichteten Eingabe vom 27. August 2012 bringt der Bf. dem Unabhängigen Finanzsenat zur Kenntnis, dass in der soeben von ihm eingereichten Einkommensteuer-Erklärung 2011 erstmals ein positiver Gewinn iHv € 1.224,09 erzielt worden sei. Dieser positive Gewinn iHv € 1.224,09 sei wie folgt ermittelt worden:

Bezeichnung:	Betrag:	Bezeichnung:	Betrag:
Tageslosungen:	31.850,00	Mietzins:	6.761,03
Eigenverbrauch:	349,00	Strom/Gas:	2.330,16
		Kammerumlagen:	242,00
		Telefon:	1.018,07
		sonstige Spesen:	2.772,08

		Wareneinkäufe:	17.851,57
SUMME:	32.199,00	SUMME:	30.974,91
Gewinn:	1.224,09		

Bei der vorstehenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2011 handle es sich um eine Gegenüberstellung der Ausgaben und Einnahmen auf Bruttobasis.

Über diese Beschwerde wurde erwogen:

1.) Vorliegen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO - E 2004, E 2006-2010:

Gemäß § 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung idF BGBl II 358/1997 liegen Einkünfte bei einer Betätigung vor, die

- durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, und
- nicht unter Abs. 2 fällt.

Voraussetzung ist, dass die Absicht anhand objektiver Umstände (§ 2 Abs. 1 und 3) nachvollziehbar ist. Das Vorliegen einer derartigen Absicht ist für jede organisatorisch in sich geschlossene und mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit gesondert zu beurteilen.

Fallen nach § 2 Abs. 1 der Liebhaberei-VO, BGBl II 358/1997, bei Betätigungen im Sinn des § 1 Abs. 1 Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über den Werbungskosten (§ 3) zu erzielen, insbesondere anhand folgender Umstände zu beurteilen:

1. Ausmaß und Entwicklung der Verluste,
2. Verhältnis der Verluste zu den Gewinnen oder Überschüssen,
3. Ursachen, auf Grund deren im Gegensatz zu vergleichbaren Betrieben, Tätigkeiten oder Rechtsverhältnissen kein Gewinn oder Überschuss erzielt wird,
4. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf angebotene Leistungen,
5. marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die Preisgestaltung,
6. Art und Ausmaß der Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen).

Innerhalb der ersten drei Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab Beginn einer Betätigung (zB Eröffnung eines Betriebes) im Sinn des § 1 Abs. 1, längstens jedoch innerhalb der ersten fünf Kalenderjahre (Wirtschaftsjahre) ab dem erstmaligen Anfallen von Aufwendungen (Ausgaben) für diese Betätigung liegen nach Abs. 2 dieser Verordnung jedenfalls Einkünfte vor (Anlaufzeitraum). Dieser Zeitraum wird durch die Übertragung der Grundlagen der Betätigung auf Dritte nicht unterbrochen. Nach Ablauf dieses Zeitraumes ist unter Berücksichtigung der Verhältnisse auch innerhalb dieses Zeitraumes nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen, ob weiterhin vom Vorliegen von Einkünften

auszugehen ist. Ein Anlaufzeitraum im Sinn des ersten Satzes darf nicht angenommen werden, wenn nach den Umständen des Einzelfalls damit zu rechnen ist, dass die Betätigung vor dem Erzielen eines Gesamtgewinnes (Gesamtüberschusses) beendet wird.

Unter Gesamtgewinn ist nach § 3 Abs. 1 der LVO der Gesamtbetrag der Gewinne zuzüglich steuerfreier Einnahmen abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen. Steuerfreie Einnahmen sind nur insoweit anzusetzen, als sie nicht zu einer Kürzung von Aufwendungen (Ausgaben) führen. Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nur bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 anzusetzen.

Unter Gesamtüberschuss ist nach § 3 Abs. 2 LVO der Gesamtbetrag der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten abzüglich des Gesamtbetrags der Verluste zu verstehen.

Werden langjährig Verluste erzielt, so ist für die Liebhabereibeurteilung vor allem zu ermitteln, ob und welche Maßnahmen zur Verbesserung der Situation der Steuerpflichtige gesetzt hat. Diesem Kriterium kommt im Rahmen der Kriterienprüfung nach § 2 Abs. 1 Liebhaberei-VO entscheidende Bedeutung zu (vgl. VwGH 28.2.2002, Zl. 96/15/0219; 7.10.2003, Zl. 99/15/0209).

Liebhaberei bei typisch erwerbswirtschaftlicher Betätigung wird vor allem dann vorliegen, wenn *persönliche Motive* für das Dulden von Verlusten ausschlaggebend sind. Dies können u.a. sein (vgl. UFS 28.4.2005, GZ. RV/0226-G/05):

- die sonst steuerlich nicht abzugsfähige Versorgung naher Angehöriger,
- die Schaffung und Erhaltung einer Beschäftigung bzw. zukünftigen Existenzgrundlage für nahe Angehörige,
- die steuerliche Berücksichtigung von Ausgaben (Aufwendungen), die im Zusammenhang mit der Privatsphäre stehen und dort jedenfalls angefallen wären,
- die Aufrechterhaltung einer Betätigung aus "Familientradition",
- die Betätigung auf Grund eines besonderen Interesses an der Sache ("Forschergeist").

Im vorliegenden Fall gehen die beteiligten Parteien hinsichtlich des vom Bf. betriebenen Einzelhandelsgeschäfts jeweils von einer Betätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO aus. Nach dieser Bestimmung ist bei einer Betätigung, die durch die Absicht veranlasst ist, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, das Vorliegen von Einkünften anzunehmen.

Für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht für die einzelnen Streitjahre ist es entscheidend, ob der Bf. in jedem dieser Jahre eine Gesamtgewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 1 Abs. 1 der Liebhaberei-VO gehabt hat.

Die Liebhaberei-VO stellt zwar das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt ihrer Betrachtung, die Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, ist jedoch ein innerer Vorgang (Willensentschluss), der erst dann zur steuerlich erheblichen Tatsache wird, wenn er durch seine Manifestation in die Außenwelt tritt. Es genügt daher nicht, dass der Bf.

die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss diese anhand der im § 2 Abs. 1 LVO beispielsweise aufgezeigten Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Bf. kommt es dabei nicht an, sondern auf ein Streben, auf das anhand objektiver Umstände geschlossen werden kann (vgl. VwGH 16.12.1998, ZI. 92/13/0282; 30.7.2002, ZI. 96/14/0020; 19.3.2008, ZI. 2005/15/0151).

Da die Liebhaberei-VO das *subjektive Ertragsstreben* in den Mittelpunkt stellt, ist im Rahmen der durch § 2 Abs. 1 LVO normierten Kriterienprüfung das Schwergewicht auf die bis zum jeweiligen Veranlagungsjahr eingetretene Entwicklung, nicht hingegen auf die nachfolgenden Jahre zu legen (vgl. VwGH 28.2.2002, ZI. 96/15/0219; 22.1.2004, ZI. 98/14/0003).

Ob die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen für die Klärung der Frage, ob ein subjektives Ertragsstreben des Bf. vorliegt, ist eine Frage der Beweiswürdigung (vgl. VwGH 11.11.2008, ZI. 2006/13/0124). Dabei ist maßgebend, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen schlüssig sind und den Denkgesetzen und dem allgemeinen menschlichen Erfahrungsgut im Sinne der Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 167, Rz. 10 und die dort zitierte Judikatur). Die Frage der Ertragsfähigkeit einer Betätigung ist eine auf der Ebene der Sachverhaltsermittlung und Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage (vgl. VwGH 3.7.1996, ZI. 93/13/0171).

Nach § 2 Abs. 1 Liebhaberei-VO ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen, insbesondere anhand der in Z 1 bis 6 des § 2 Abs. 1 LVO genannten Kriterien zu beurteilen. Dabei kommt dem Kriterium der Bemühungen zur *Verbesserung der Ertragslage* durch strukturverbessernde Maßnahmen (zB Rationalisierungsmaßnahmen) nach der Z 6 dieser Bestimmung große Bedeutung zu (vgl. VwGH 9.12.2004, ZI. 2000/14/0115). Darunter fallen jegliche Schritte, die erkennbar darauf gerichtet sind, die Betätigung nicht nur kurzfristig Gewinn bringend zu gestalten (vgl. VwGH 20.4.2006, ZI. 2004/15/0038).

Stellt sich bei einer Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Liebhaberei-VO objektiv erst nach mehreren Jahren heraus, dass sie niemals Erfolg bringend sein kann, kann sie dennoch bis zu diesem Zeitpunkt als Einkunftsquelle anzusehen sein. Erst wenn die Tätigkeit dann nicht eingestellt wird, ist sie für Zeiträume ab diesem Zeitpunkt als Liebhaberei zu qualifizieren (vgl. VwGH 20.4.2006, ZI. 2004/15/0038).

Im vorliegenden Fall lassen sich für den Zeitraum 1988 bis einschließlich 2010 folgende Umstände der Wirtschaftsführung ersehen:

Jahr:	Umsatz:	Einkünfte:	Ausgaben gesamt:
1988	396.286,00	3.937,00	keine Angabe
1989	318.690,00	23.360,00	- 375.324,00

1990	315.515,00	- 137.798,00	- 542.857,00
1991	452.391,00	- 139.388,00	- 726.267,00
1992	515.529,00	- 85.098,00	- 733.300,00
1993	563.987,00	- 178.390,00	- 868.110,00
1994	518.714,00	- 125.623,00	- 752.045,00
1995	414.288,00	- 95.296,00	- 600.732,00
1996	466.290,00	- 97.213,00	- 666.322,00
1997	482.328,00	- 138.175,00	- 724.225,00
1998	394.203,00	- 196.215,00	- 676.415,00
1999	402.487,00	- 181.519,00	- 679.670,00
2000	424.911,00	- 76.062,00	- 614.829,00
2001	406.457,00	- 147.316,00	- 635.061,00
	SUMME in S:	-1.570.796,00	- 8.595.157,00
2002	28.060,00 €	- 18.784,00 €	- 53.327,00 €
2003	30.221,00 €	- 10.758,00 €	- 47.024,00 €
2004	30.771,00 €	- 10.244,91 €	- 47.170,00 €
2005	31.840,00 €	- 15.711,38 €	47.854,60 €
2006	28.590,00 €	- 10.119,21 €	- 38.907,21 €
2007	25.495,00 €	- 8.163,61 €	- 33.864,61 €
2008	25.243,00 €	- 3.143,94 €	- 28.770,94 €
2009	25.085,00 €	- 2.614,98 €	- 27.941,98 €
2010	27.305,00 €	- 1.908,33 €	- 29.409,33 €
	SUMME in €:	- 81.448,36 €	- 258.560,47 €
	GESAMT:	- 195.602,56 €	

weitere Aufgliederung der Ausgaben:

Jahr:	Ausgaben gesamt:	davon Waren:	davon Personal:	davon Miete:
1988	keine Angabe	keine Angabe	keine Angabe	
1989	- 375.324,00	- 186.400,00	- 3.403,00	- 102.878,00
1990	- 542.857,00	- 330.323,00	- 11.453,00	- 100.257,00

1991	- 726.267,00	- 463.568,00	- 41.468,00	- 85.056,00
1992	- 733.300,00	- 425.160,00	- 68.330,00	- 92.149,00
1993	- 868.110,00	- 513.101,00	- 90.017,00	- 85.736,00
1994	- 752.045,00	- 472.114,00	- 94.986,00	- 94.312,00
1995	- 600.732,00	- 303.174,00	- 95.427,00	- 109.089,00
1996	- 666.322,00	- 366.693,00	- 92.816,00	- 115.803,00
1997	- 724.225,00	- 407.700,00	- 98.268,00	- 120.598,00
1998	- 676.415,00	- 375.333,00	- 89.967,00	- 120.598,00
1999	- 679.670,00	- 370.174,00	- 94.020,00	- 126.000,00
2000	- 614.829,00	- 302.934,00	- 89.686,00	- 125.584,00
2001	- 635.061,00	- 336.193,00	- 76.112,00	- 132.693,00
	- 8.595.157,00	-4.852.867,00	- 945.953,00	-1.410.753,00
2002	- 53.327,00 €	- 29.418,00 €	- 7.924,00 €	- 8.238,00 €
2003	- 47.024,00 €	- 25.235,00 €	- 7.175,00 €	- 7.391,00 €
2004	- 47.170,00 €	- 23.742,00 €	- 6.247,00 €	- 8.735,48 €
2005	47.854,60 €	- 22.450,30 €	- 6.926,15 €	- 8.063,52 €
2006	- 38.907,21 €	- 17.973,83 €	- 4.237,69 €	- 8.063,52 €
2007	- 33.864,61 €	- 13.801,96 €	- 4.191,83 €	- 8.063,52 €
2008	- 28.770,94 €	- 14.842,17 €	- 1.210,51 €	- 8.063,52 €
2009	- 27.941,98 €	- 13.720,17 €	- €	- 8.063,52 €
2010	- 29.409,33 €	- 17.455,94 €	- €	- 7.391,56 €
	- 258.560,47 €	- 178.639,37 €	- 37.912,18 €	- 72.073,16 €

Für die Beurteilung der Gesamtgewinnerzielungsabsicht der nunmehr angefochtenen Jahre 2004 und 2006 bis 2010 ist es entscheidend, ob der Bf. in jedem dieser Jahre eine Gewinnerzielungsabsicht im Sinne der Liebhaberei-VO gehabt hat.

Das Bundesfinanzgericht sieht es als erwiesen an, dass es dem Bf. – in Kenntnis der inneren und äußeren wirtschaftlichen Aspekte – in den einzelnen Streitjahren an der *Gesamtgewinnerzielungsabsicht* gemangelt hat.

Mit Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 19. Juni 2006, GZ. RV/0182-G/06, wurde beim Bf. für den Zeitraum 1999 bis 2003 festgehalten:

Bis einschließlich 1989 sei es ihm nur deshalb möglich gewesen, bescheidene Gewinne mit dem Handelsbetrieb zu erzielen, da seine Mutter bis kurz vor ihrem Tod im Betrieb

mitgearbeitet habe. Er selbst und seine Ehegattin bis einschließlich 2001 haben wegen anderwertiger beruflicher Tätigkeiten nicht im Betrieb arbeiten können, eine Weiterführung des Betriebes sei nur durch Anstellung einer Verkäuferin möglich gewesen.

Infolge des Pensionsantrittes der angestellten Verkäuferin mit 31. März 2008 und deren Nichtnachbesetzung konnten zwar die Verluste der Jahre 2008 und 2009 erheblich gesenkt, aber dennoch – in den Jahren 2009 und 2010 selbst **bei Fehlen sämtlicher Personalaufwendungen** – weiterhin **keine** positiven **Gewinne** erzielt werden. Der Bf. hat aus dem Betrieb des Einzelhandelsgeschäftes im Zeitraum 1990 bis 2010 somit durchgehend Verluste im Gesamtbetrag von -€ 197.586,31 erwirtschaftet.

Im vorliegenden Fall war für den Bf. aus langjähriger Erfahrung zu erkennen, dass die Umsätze und damit auch die Ausgaben für *Wareneinkauf* nicht nur im Zeitraum 1988 bis 2001, sondern im nachfolgenden Zeitraum 2002 bis 2010 weitgehend konstant geblieben sind. Dies ungeachtet des Umstandes, dass der Bf. nach seiner Ruhestandsversetzung ab dem Jahre 2002 die Geschäftsöffnungszeiten von 16,5 Stunden auf 25 Stunden verlängert hat, indem das Einzelhandelsgeschäft nunmehr an drei vollen Tagen ohne Mittagspause geöffnet war.

Die Verlängerung der *Öffnungszeiten* ist aber nur bedingt mit einer verbesserten Ertragssituation verbunden, als verlängerte Öffnungszeiten auch zu höheren Personalkosten führen bzw. mit höheren Personalkosten verbunden sind. Demgemäß wurden auch die Personalkosten auch nach der Ruhestandsversetzung des Bf. nicht reduziert. Kostenreduktionen sind auch nicht in anderen Bereichen (zB Mietzins) erfolgt. Dabei kann dahingestellt bleiben, inwieweit dies auch rechtlich möglich gewesen wäre.

Eine Verbesserung der Ertragssituation war für den Bf. auch nicht über höhere *Waren-* bzw. *Rohaufschläge* zu erreichen, was anhand der nachstehenden Gegenüberstellung von Ertragssituation und Rohaufschläge für den Zeitraum 1988 bis 2010 wie folgt dokumentiert wird:

Jahr:	Einkünfte:	Umsatz:	WEK:	in %:
1988	3.937,00	396.286,00	k. Angabe	
1989	23.360,00	318.690,00	186.400,00	71%
1990	- 137.798,00	315.515,00	330.323,00	-4%
1991	- 139.388,00	452.391,00	463.568,00	-2%
1992	- 85.098,00	515.529,00	425.160,00	21%
1993	- 178.390,00	563.987,00	513.101,00	10%
1994	- 125.623,00	518.714,00	472.114,00	10%
1995	- 95.296,00	414.288,00	303.174,00	37%
1996	- 97.213,00	466.290,00	366.693,00	27%

1997	- 138.175,00	482.328,00	407.700,00	18%
1998	- 196.215,00	394.203,00	375.333,00	5%
1999	- 181.519,00	402.487,00	370.174,00	9%
2000	- 76.062,00	424.911,00	302.934,00	40%
2001	- 147.316,00	406.457,00	336.193,00	21%
SUMME S:	- 1.570.796,00			
2002	- 18.784,00 €	28.060,00 €	29.418,00 €	-5%
2003	- 10.758,00 €	30.221,00 €	25.235,00 €	20%
2004	- 10.244,91 €	36.626,00 €	23.742,00 €	54%
2005	- 15.711,38 €	31.840,00 €	22.450,30 €	42%
2006	- 10.119,21 €	28.590,00 €	17.973,83 €	59%
2007	- 8.163,61 €	25.495,00 €	13.801,96 €	85%
2008	- 3.143,94 €	25.243,00 €	14.842,17 €	70%
2009	- 2.614,98 €	25.085,00 €	13.720,17 €	83%
2010	- 1.908,33 €	27.305,00 €	17.455,94 €	56%
SUMME:	- 81.448,36 €			
GESAMT:	- 195.602,56 €			

Nach den dem Vorlageantrag vom 21. Februar 2009 (betr. Einkommensteuer 2004) beigelegten Schriftsatz mit der Bezeichnung "Ergänzende Hinweise und Feststellungen zum Verlust 2008" wird auf einige gezielte, aber nicht näher bezeichnete Einsparungsmaßnahmen verwiesen, die zur Verbesserung der Ertragssituation führen sollen. Darüber hinaus soll ein spezifizierter *Versandhandel* (vor allem mit Natur-Rohrgeflechten), den der Bf. vorbereite, mit "großer Wahrscheinlichkeit" in die Gewinnzone führen.

In der Beschwerde vom 8. Oktober 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als Verbesserungsmaßnahme der Umstand ins Treffen geführt, dass eine Angestellte ab dem Jahre 2006 nur mehr im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung tätig und 2008 infolge Pensionsantrittes ausgeschieden sei. Der Betrieb sei somit auf einen reinen "*Familienbetrieb*" umgestellt worden, sodass in der Folge besser auf Wünsche der Stammkunden eingegangen werden könne. Daneben werden zur Verbesserung der Ertragsstruktur "*Kleinigkeiten*" wie geänderte Öffnungszeiten, geänderte Wareneinkäufe und Pflege des Typs "Geschäft anno dazumal" releviert – letzteres, da die Einrichtung zum Großteil noch aus dem Jahre 1927 stammt. Auch soll sich die Forcierung von *Holzspielzeug* sowie *Plüschware* positiv auf die Ertragsstruktur auswirken. Im Übrigen sei eine Erweiterung des Geschäftsbetriebes durch Verkauf über *Internet* geplant und

bereite der Bf. einen spezifizierten Versandhandel mit *Natur-Rohrgeflechten* vor. Der Bf. habe überdies erreichen können, dass von ihm seit 2007 keine *Pensionsbeiträge* mehr zu entrichten seien.

Die vom Bf. als "Verbesserungsmaßnahmen" genannten Maßnahmen (sofern sie überhaupt in den Streitjahren gesetzt wurden) waren keine grundlegenden strukturellen Maßnahmen, die geeignet gewesen wären, seinen Handelsbetrieb aus der Verlustzone zu führen. Die Erzielung eines Gesamtgewinnes in einem angemessenen Zeitraum war bei dieser Wirtschaftsführung nicht möglich. Ein positives Ergebnis wurde nicht einmal in den Jahren 2009 und 2010 erzielt, wo in der Überschussrechnung selbst keine Personalkosten enthalten waren.

Das Bundesfinanzgericht geht ebenso wie seinerzeit der Unabhängige Finanzsenat in seiner Entscheidung vom 19. Juni 2006, GZ. RV/0182-G/06, betreffend die Jahre 1999 bis 2003 davon aus, dass der Bf. den Handelsbetrieb aus Gründen der *Familientradition* aufrecht erhalten und weitergeführt hat. Verkörpert dieser Betrieb doch in einem wesentlichen Maße das Lebenswerk seiner inzwischen verstorbenen Mutter.

Soweit der Bf. darauf verweist, dass in den Jahren 2008 und 2009 lediglich Verluste in Höhe von -€ 3.143,94 (2008) bzw. -€ 2.100,-- (2009) erzielt worden seien, ist darauf zu verweisen, dass die Verlustreduktion nur in der Tatsache begründet war, dass bereits ab 31. März 2008 infolge des Pensionsantrittes der Mitarbeiterin ein reduzierter Personalaufwand und für das Jahr 2009 überhaupt *kein Personalaufwand* in der Überschussrechnung berücksichtigt wurde. Gleiches gilt hinsichtlich des für das Jahr 2010 ausgewiesenen Verlustes iHv -€ 1.908,33, wo sich der der Einkommensteuer-Erklärung 2010 beigelegten Aufstellung ergibt, dass in den Bezug habenden Aufwendungen keinerlei Personalaufwand – im Gegensatz zu den Vorjahren bis einschließlich 2008 – enthalten ist.

Soweit sich der Bf. in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 "an der Schwelle zwischen einem gerade noch bestehenden Verlust und der ganz realen Chance zur Rückkehr in die Gewinnzone" sieht, ist darauf zu verweisen, dass von 1990 bis 2010 und damit im Zeitraum, ab dem infolge des Todes seiner Mutter eine angestellte Verkäuferin beschäftigt werden musste, durchgehend Verluste erwirtschaftet wurden.

So der Bf. mit Eingabe vom 27. August 2012 ins Treffen führt, dass für das Jahr 2011 erstmals seit dem Jahre 1990 ein Gewinn iHv € 1.224,09 erzielt werden konnte, ist dieses Vorbringen nicht geeignet, die Annahme von Liebhaberei für die Jahre 2004 und 2006 bis 2010 zu widerlegen. Dies insbesondere, als der bescheidene Gewinn des Jahres 2011 iHv € 1.224,09 u.a. darauf zurückzuführen war, dass keine Gehälter als Aufwand berücksichtigt wurden. Mit dem erstmals seit 1989 (!) erzielten positiven Gewinn iHv 1.224,09 könnte der Bf. auch nicht seine Lebenshaltungskosten bestreiten. Eine Weiterführung dieses Einzelhandelsgeschäftes war nur durch den Umstand möglich, dass der bereits im Ruhestand befindliche Bf. mitsamt seiner Ehegattin dieses Einzelhandelsgeschäft weiterhin betrieben hat.

Dem Berufungsvorbringen betreffend der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 ist ebenso entgegen zu halten, dass die für das Jahr 2010 erklärten Tageslosungen iHv € 27.305,-- zwar eine Steigerung gegenüber den Vorjahren 2007 bis 2009 darstellen, aber beispielsweise die in den Jahren 1999 bis 2003 erzielten Tageslosungen iHv S 402.487,00 bzw. € 29.249,87 (1999), S 424.911,00 bzw. € 30.879,49 (2000), S 406.457,00 bzw. € 29.538,38 (2001), € 28.060,00 (2002) und € 30.221,00 (2003) nicht erreicht haben. Die für das Jahr 2010 erwirtschafteten Umsätze sind nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts nicht geeignet, das Vorliegen von Liebhaberei gemäß § 1 Abs. 1 LVO zu widerlegen.

2.) Erlassung vorläufiger Bescheide gemäß § 200 BAO betr. E 2004, 2006 bis 2009:

Gemäß § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

Wenn nach Abs. 2 leg.cit. die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine "zeitlich bedingte" Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegt (vgl. VwGH 21.5.1997, Zl. 96/14/0084; 29.7.1997, Zl. 95/14/0117; 10.6.2002, Zl. 2002/17/0039; 17.4.2008, Zl. 2007/15/0054; 29.3.2012, Zl. 2009/15/0178).

Bestehen die Voraussetzungen des § 200 Abs. 1 BAO (nämlich eine zeitlich bedingte Ungewissheit), so liegt die Erlassung vorläufiger Bescheide im Ermessen der Abgabenbehörde (vgl. VwGH 24.5.1991, Zl. 90/16/0069; 5.3.2009, Zl. 2007/16/0142). Ein Rechtsanspruch der Partei auf die Erlassung eines vorläufigen Bescheides besteht nicht (vgl. Ellinger/Iro/Kramer/ Sutter/Urtz, BAO § 200, Rz. 9).

Wenn daher mit Eingaben vom 8. und 16. Oktober 2008, 21. Februar 2009, 21. Juli 2009 und 4. November 2010 in den Verfahren betreffend Einkommensteuer 2006, 2007, 2008 und 2009 jeweils die Erlassung vorläufiger Bescheide gemäß § 200 BAO beantragt wurde, ist darauf zu verweisen, dass der Bf. bislang im Zeitraum 1990 bis 2010 durchgehend Verluste erwirtschaftet hat.

So der Bf. in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 ins Treffen führt, die derzeitige Situation des Geschäftsbetriebes sei an der Schwelle zwischen einem gerade noch bestehenden Verlust und der ganz realen Chance zur Rückkehr in die Gewinnzone, so ist dem zu entgegnen, dass der Bf. keine nachhaltigen Verbesserungsmaßnahmen gesetzt hat, um in die Gewinnzone zu

gelangen. Demgemäß stellt der Bf. mit Eingabe vom 16. Oktober 2008 in der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 nicht in Abrede, dass die geplanten Verbesserungsmaßnahmen nicht gesetzt wurden, da ihm hierzu das nötige Kapital gefehlt habe. Gewinne wurden – wie bereits ausgeführt – selbst dann nicht erzielt, als keine Personalaufwendungen das Ergebnis infolge der Pensionierung der einzigen Mitarbeiterin nicht mehr angefallen waren.

Allein aus dem Umstand, dass der Bf. im Jahr 2011 erstmals seit 1990 einen positiven Gewinn in Höhe von € 1.224,09 erklärte, sieht sich das Bundesfinanzgericht nicht veranlasst, hinsichtlich der Jahre 2006 bis 2010 vorläufige Bescheide zu erlassen. Dies umso mehr, als der für das Jahr 2011 erklärte Gewinn iHv € 1.224,09 u.a. auch darauf zurückzuführen war, dass in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung keinerlei Personalaufwendungen berücksichtigt wurden.

Zur Erlassung vorläufiger Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2009 sieht sich das Bundesfinanzgericht daher nicht veranlasst. Dem Berufungsbegehren konnte daher nicht entsprochen werden.

3.) Bescheidaufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl I 20/2009 – E 2006:

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF BGBl I 20/2009 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Mit dem aufhebenden Bescheid ist nach Abs. 2 leg.cit. der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung der Bescheide zuständig ist.

Die Bestimmung des § 299 BAO gestattet Aufhebungen, wenn sich der Spruch eines Bescheides nicht als richtig erweist und setzt weder ein Verschulden der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw. Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus (vgl. Ritz, BAO-Kommentar, § 299, Rz. 11). Nach § 299 Abs. 2 BAO ist mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.

Die Aufhebung setzt aber die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht (vgl. VwGH 5.8.1993, Zl. 91/14/0127, 0128). Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes voraus (vgl. VwGH 22.2.2000, Zl. 96/14/0018; 22.2.2001, Zl. 98/15/0123).

Der Inhalt eines Bescheides in diesem Sinne ist dann rechtswidrig, wenn der Spruch rechtswidrig ist, also dem Gesetz nicht entspricht (vgl. Ritz, BAO, § 299 Rz. 10). Die Ursache für die Rechtswidrigkeit ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend.

Der Spruch eines Bescheides ist somit nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich

rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde zurückzuführen ist (vgl. Ritz, a.a.O., § 299 Rz. 9ff). Die Bestimmung des § 299 BAO ist "dynamisch" auszulegen und gilt demnach auch für erst später erweisliche Unrichtigkeiten. Die Aufhebung setzt weder ein Verschulden noch die Offensichtlichkeit der Rechtswidrigkeit voraus (vgl. Ritz, BAO, § 299 Tz 13; s. sinngemäß UFS 16.4.2009, RV/0184-F/07).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Bescheidaufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 gemäß § 299 Abs. 1 BAO mit Aufhebungsbescheid vom 5. September 2008 damit gerechtfertigt, dass für das Jahr 2006 die Anerkennung des Verlustes aus Gewerbebetrieb iHv -€ 10.119,21 zu Unrecht erfolgt sei, da die Tätigkeit seitens des Finanzamtes und des Unabhängigen Finanzsenates (für die Jahre 1999 bis 2003) als **Liebhabeerei** eingestuft wurde.

Insoweit im vorliegenden Fall für das Jahr 2006 von Liebhabeerei gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhabeerei-VO auszugehen ist, erfolgte die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2006 mit Aufhebungsbescheid vom 5. September 2008 zu Recht.

4.) Aufwendungen für Kirchenbeitrag/Unfallversicherung als Sonderausgaben:

4.1) Aufwendungen für Personenversicherung als Sonderausgabe – E 2004:

Nach § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 sind Beiträge und Versicherungsprämien zu einer freiwilligen Kranken-, Unfall- und Personenversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung iSd § 479 ASVG), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b), sowie einer Lebensversicherung (Kapital- und Rentenversicherung) bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

In Ergänzung des § 18 Abs. 1 wird in Abs. 3 leg.cit. bestimmt: Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 50.900 kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Wenn im vorliegenden Fall mit Einkommensteuerbescheid vom 28. November 2006 der Gesamtbetrag der Einkünfte mit € 64.970,40 festgesetzt wurde, so hat sich hinsichtlich der in Höhe von € 3.114,96 beantragten Sonderausgaben für Unfallversicherung kein absetzbarer Betrag mehr ergeben. Ein absetzbarer Betrag von den Aufwendungen für Personenversicherung würde sich auch nach Abzug des beantragten Verlustes aus Gewerbebetrieb in Höhe von -€ 10.244,91 nicht ergeben, da der Gesamtbetrag der Einkünfte für das Jahr 2004 noch immer € 54.725,49 betragen würde.

Eine Berücksichtigung der beantragten Sonderausgaben aus Ausgaben für eine Unfallversicherung iHv € 37,80 kommt demnach für das Jahr 2004 nicht in Betracht.

4.2) Aufwendungen für Kirchenbeitrag als Sonderausgabe – E 2004:

Nach § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 idF BGBl I 71/2003 können Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften, höchstens jedoch 75 Euro jährlich, bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abgezogen werden, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Erst mit Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 57/2004, wurde der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug für Beiträge an Kirchen und gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaften ab dem Jahre 2005 von € 75,-- auf € 100,-- angehoben (vgl. 451 der Beilagen XXII. GP –Regierungsvorlage). Diese werden daher mit € 75,-- berücksichtigt.

5. Kreditrückzahlungen als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG – E 2007:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach Abs. 2 leg.cit. außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Die Belastung erwächst nach Abs. 3 leg.cit. dem Steuerpflichtigen, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob Aufwendungen iZm der Rückzahlung eines Personalkredites für Betriebsschulden aus dem laufenden Geschäftsbetrieb als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 Abs. 1 EStG berücksichtigt werden können.

Bei außergewöhnlichen Belastungen iSd § 34 EStG handelt es sich typischerweise um Aufwendungen der privaten Lebensführung, die sich durch die in § 34 genannten Tatsbestandsmerkmale von üblichen Aufwendungen der Lebensführung unterscheiden und die deswegen von der Allgemeinheit mitgetragen werden, weswegen das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 EStG nicht in Betracht kommt. Alle in § 34 Abs. 1 EStG genannten Voraussetzungen müssen gleichzeitig gegeben sein. Liegt daher zB das Merkmal *Zwangsläufigkeit* nicht vor, erübrigt sich eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, Manz-Verlag, § 34 Rz. 1).

Eine Kredit- und Darlehensaufnahme führt noch zu keiner Belastung des Einkommens (vgl. VwGH 19.2.1992, Zl. 88/14/0170; 11.3.1992, Zl. 90/13/0239; 27.9.1995, Zl. 92/13/0261). Die Belastung des Einkommens tritt erst nach Maßgabe der Rückzahlung der Schuld (einschließlich Zinsen) ein (vgl. VwGH 15.7.1998, Zl. 95/13/0270). Jedoch setzt eine Anerkennung von Darlehensrückzahlungen als außergewöhnliche Belastung voraus, dass der Aufwand, den der Stpfl. mit dem Darlehen abgedeckt hat, zwangsläufig erwachsen ist (vgl. VwGH 11.3.1992, Zl. 90/13/0239).

Die Zwangsläufigkeit ist stets nach den Umständen des Einzelfalles und nicht in wirtschaftlicher oder gar typisierender Betrachtungsweise zu beurteilen (vgl. Jakom, EStG, § 34 Rz. 41). Eine Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen **zwangsläufig**, wenn er sich aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die in § 34 Abs. 1 EStG geforderte Zwangsläufigkeit liegt jedoch nicht vor, wenn sie unmittelbare Folge eines Verhaltens ist, zu dem sich der Steuerpflichtige aus **freien Stücken** entschlossen hat (vgl. VwGH 19.3.1998, Zl. 95/15/0024). Zwangsläufigkeit liegt ebenso wenig vor, wenn sie sich als Folge eines vom Stpfl. übernommenen Unternehmerwagnis darstellt (vgl. VwGH 17.12.1998, Zl. 97/15/0055; 16.12.1999, Zl. 97/15/0126).

Nach einheitlicher Lehre und Rechtsprechung kann von einer Zwangsläufigkeit dann nicht gesprochen werden, wenn die Verhältnisse, welche die betreffenden Aufwendungen bedingen, vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt worden sind bzw. sich als **Folge eines Verhaltens** darstellen, zu dem sich der Steuerpflichtige aus **freien Stücken** entschlossen hat, obwohl er mit dem Eintritt der Folgen rechnen musste (vgl. VwGH 11.3.1992, Zl. 90/13/0239).

Vermögensschäden bewirken – abgesehen insbesondere von Katastrophenschäden (Abs. 6, 1. Teilsatz) – grundsätzlich von vornherein keine außergewöhnliche Belastung; insofern erübrigt es sich, die Zwangsläufigkeit zu prüfen (vgl. Doralt, EStG, § 34, Rz. 37).

Handelt es sich um Zahlungen aus Anlass einer eingegangenen Bürgschaft, so muss nach ständiger Rspr des VwGH die Zwangsläufigkeit schon für das Eingehen der Bürgschaftsverpflichtung gegeben gewesen sein. Erfolgt eine Bürgschaftsübernahme durch einen Kommanditisten für die Kommanditgesellschaft (KG), fehlt es an der Zwangsläufigkeit, wenn dies im Rahmen des Unternehmerwagnisses geschieht (Vgl. VwGH 21.9.1993, Zl. 93/14/0105; 19.1.1988, Zl. 87/14/0021).

Anders als bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung oder der Überschussermittlung kommt es bei der außergewöhnlichen Belastung daher nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung der Ausgabe, sondern auf die **Rückzahlung** der geborgten Mittel an (vgl. Quantschnigg/Schuch, EStG, § 34 Rz. 6). Dabei kommt es alljährlich zu einer Kürzung um den **Selbstbehalt**, der sich aus dem jeweiligen Jahreseinkommen ableitet. Voraussetzung ist aber stets, dass der Aufwand **nicht nur** im Jahr des **Entstehens**, sondern auch in den **Jahren der Leistung** zwangsläufig ist (vgl. VwGH 26.9.1985, Zl. 85/14/0030; 18.10.1988, 87/13/0037; 15.9.1999, Zl. 93/13/0057; 26.7.2000, Zl. 95/14/0161).

Im vorliegenden Fall resultierte die vom Bf. zurückzuzahlende Kreditverbindlichkeit aus einer Kontokorrentverbindlichkeit durch Überziehung des Gehalts- bzw. Pensionskontos, die in einen Personalkredit umgewandelt wurde. Soweit sich der Bf. aus freien Stücken zur Überziehung des Kontokorrentkontos und in weiterer Folge zur Umwandlung dieses in einen Personalkredit entschlossen, ist dies Ausdruck des eingegangenen Unternehmerwagnisses, dem die in § 34 Abs. 1 EStG 1988 geforderte **Zwangsläufigkeit fehlt**.

Soweit diese Verbindlichkeit überdies in Raten zurückzuzahlen ist, beinhaltet deren Rückzahlung in monatlichen Raten eine *Zins*- wie auch eine *Tilgung*skomponente. Damit ist deren Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung schon begrifflich ausgeschlossen, da Zinsen aus Betriebsschulden Betriebsausgaben darstellen.

Eine Berücksichtigung der Kreditrückzahlung iHv € 8.050,92 als außergewöhnliche Belastung für das Jahr 2007 kommt daher nicht in Betracht.

6. Zulässigkeit der Revision:

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig. Die Liebhaberei-VO stellt zwar das subjektive Ertragsstreben in den Mittelpunkt der Betrachtung. Es genügt aber nicht, dass die Bf. die Absicht hatte, Gewinne zu erzielen. Vielmehr muss die Gewinnerzielungsabsicht an Hand der in § 2 Abs. 1 Liebhaberei-VO 1990 beispielsweise aufgezeigten objektiven Kriterien beurteilt werden. Auf Wunschvorstellungen des Stpfl. kommt es hierbei nicht an (vgl. VwGH 21.6.1994, 93/14/0217; 16.12.1998, Zl. 92/13/0282; 30.7.2002, Zl. 96/14/0020; 19.3.2008, Zl. 2005/15/0151). Mit VwGH-Erkenntnis vom 11.11.2008, Zl. 2006/13/0124, wurde für die Vorjahre 1999 bis 2003 die gegen die Einkommensteuerbescheide 1999 bis 2003 erhobene VwGH-Beschwerde als unbegründet abgewiesen.